مدى الافصاح عن عناصر التكاليف الصناعية في التقارير المالية:

دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان

The Extent of Disclosure of Manufacturing Costs in the Financial Reports: A Field Study on Jordanian Industrial Companies Listed on Amman Stock Exchange

رسالة ماجستير

اعداد الطالبة

نور كامل محمد جرادات

باشراف الاستاذ الدكتور

محمود حسن قاقيش

قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

جامعة اليرموك

قرار اعضاء اللجنة

مدى الافصاح عن عناصر التكاليف الصناعية في التقارير المالية:

دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان

The Extent of Disclosure of Manufacturing Costs in the Financial Reports: A Field Study on Jordanian Industrial Companies Listed on Amman Stock Exchange

اعداد

نور كامل محمد جرادات

بكالوريوس محاسبة، جامعة اليرموك، اربد، 2011

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في تخصص المحاسبة من جامعة اليرموك، اربد.

وافق عليها

الاستاذ الدكتور محمود حسن قاقيش .... مشرفا ورئيسا

استاذ في المحاسبة ،جامعة اليرموك

الدكتور اياد عيسى السرطاوي............................... عضوا

دكتور في المحاسبة، جامعة اليرموك

الدكتور ياسين احمد العيسى...عضوا

استاذ مشارك / جامعة العلوم الإسلامية العالمية

تاريخ مناقشة الرسالة

2014/11 /25

كـلـمـة شـكـر

لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك

جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد......

وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا

أقدس رسالة في الحياة ....

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة ....

إلى جميع أساتذتنا الأفاضل........

وأخص بالشكر والتقدير:

الاستــاذ الـدكتــور محـمـود قـاقـيــش

وإلى كل من ساعدني في انجاز هذا العمل.. شكري الجزيل وامتناني

....

الإهــداء

بسـم الله الرحـمن الرحـيم

(وقل إعملوا فسيرى الله عملكم ورسولـه والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلـهي لايطيب الليل إلا بشكرك ولايطيب النـهار إلى بطاعتك .. ولاتطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك
الله جل جلالـه

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانـة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين..
سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل "أسمه" بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار..

الى "رمز الرجولة"....
والدي العزيز

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني .. إلى بسمة الحياة وسر الوجود..
إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب

الى "الزيتونـة الشامخة"....
أمي الحبيبة

إلى رفيق دربي فهذه الحياة بدونك لا شيء.. معك أكون أنا.... وبدونك أكون مثل أي شيء ...إلى من تطلعت لنجاحي بصبر وامل

في غيابك ضاقت بيعيني الاماكن

الى فارس احلامي وملك حياتي

الى من جعلني سيدة النساء

الى سندي في هذه الدنيا

الى "روح" روحــي ....
زوجي الغالي (محـمدي)

إلى من أرى التفاؤل بعيونـهم... والسعادة في ضحكتاتهم...

الى شعلات "النور والذكاء"
وبوجودهم أزهرت أيامي الى رياحين حياتي

الى فخري وعزوتي....
أخوتي (طارق ،حسام ، مصطفى ، وفارس)

إلى صاحبات القلوب الطيبة والنوايا الصادقة
إلى من رافقتني منذ حملنا حقائب صغيرة ...معكن سرت بالدرب خطوة بخطوة وما زلتن ترافقنني حتى الآن

الى "زهرات النرجس"...
أخواتي (هبه، سارة، و روان)

الى طفلي الراقد بين احشائي ....(فارس)

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

ملخص الدراسة

جرادات، نور كامل. **" مدى الافصاح عن عناصر التكاليف الصناعية في التقارير المالية:دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان".** رساله ماجستير، جامعة اليرموك، 2014 .

(المشرف: الاستاذ الدكتورمحمود حسن قاقيش)

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى افصاح الشركات الصناعية الاردنية والمدرجة في بورصة عمان عن عناصر تكاليف الانتاج الصناعية المختلفة كما هدفت الى معرفة العلاقة بين خصائص الشركة المختلفة ومدى افصاحها عن عناصر التكاليف. ومن اجل تحقيق هذه الاهداف تم الاعتماد على البيانات المنشورة والمفصح عنها في التقارير المالية للشركات الصناعية الأردنية، للفترة المالية(2010-2012) والبالغ عددها 48 شركه صناعيه.

وقد توصلت الدراسة الى ان الشركات الصناعية الأردنية تفصح عن عناصر تكاليف الإنتاج التالية (مواد أولية بداية المدة، مواد أولية نهاية المدة، المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج، أجور العمال، تكاليف صناعية أخرى، التكاليف الصناعية التي تم استخدامها خلال المدة، بضاعة جاهزة أول المدة، بضاعة جاهزة نهاية المدة، تكلفة البضاعة المباعة) بينما لا تفصح عن (مواد أولية مشتراه، بضاعة تحت التشغيل، تكلفة البضاعة المصنعة، تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، بضاعة بالطريق، بضاعة برسم الأمانة، بضاعة مشتراه، بضاعة تالفة)، كما بينت نتائج الدراسة ان لكل من عوامل نسبة البضاعة الى مجموع الاصول، وجوده التدقيق اثر على مدى افصاح الشركات عن عناصر التكاليف المختلفة بينما لم يكن لبقية العوامل اثر على افصاح الشركات عن تكاليفها الصناعية المختلفة.

وتوصي الباحثة بضرورة افصاح الشركات الصناعية عن عناصر تكاليف انتاجها كما توصي بضرورة الافصاح عن المخزون في الشركات الصناعية الأردنية.

الكلمات المفتاحية : محاسبة التكاليف، تكاليف الانتاج الصناعية، الافصاح، الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

الفصل الاول

الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة

2.1 مشكلة الدراسة

3.1 أهداف الدراسة

4.1 أهمية الدراسة

5.1 الدراسات السابقة

6.1 فرضيات الدراسة

7.1 مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

8.1 مخطط الدراسة

1.1 المقدمة

يمتاز الأردن بموقع جغرافي استراتيجي وبأمن واستقرار متميزين في منطقة الشرق الاوسط، مما يجعله مركزاً لجذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية في مختلف القطاعات وخاصة القطـاع الصناعي، وعلى الرغم من أن الأردن من الدول الفقيرة نسبياً بالموارد الطبيعية إلا أنه غني بالموارد البشرية.

ويعتبر القطاع الصناعي ركيزة هامة من ركائز التنمية في الدول لانه ياخذ على عاتقه دوراً اساسياً في رفع مستوى معيشة الفرد من خلال دمجه في سوق العمل، ولهذا السبب يعتبر من اهم القطاعات المكونه للاقتصاد الاردني اذ يساهم بحوالي ربع الناتج المحلي الاجمالي بشكل مباشر، ويستوعب جزءاً من قوة العمل الأردنية، ويوفر فرص التأهيل والتدريب لها، الأمر الذي يعمل على رفع كفاءتها الفنية وزيادة إنتاجيتها، وتقدر العمالة المشتغلة فيه حوالي (15%) من مجمل القوى العاملة. ويساهم في تغطية جزء من عجز الميزان التجاري عن طريق صادراته، التي تشكل جزءاً مهماً من إجمالي الصادرات حيث تقدر بحوالي (90%) من مجمل الصادرات (غرفه صناعة الاردن).

وقد تم تصنيف الصناعة في الاردن الى ثلاثة اقسام:

1- **الصناعة التحويلية:**

وتشمل:

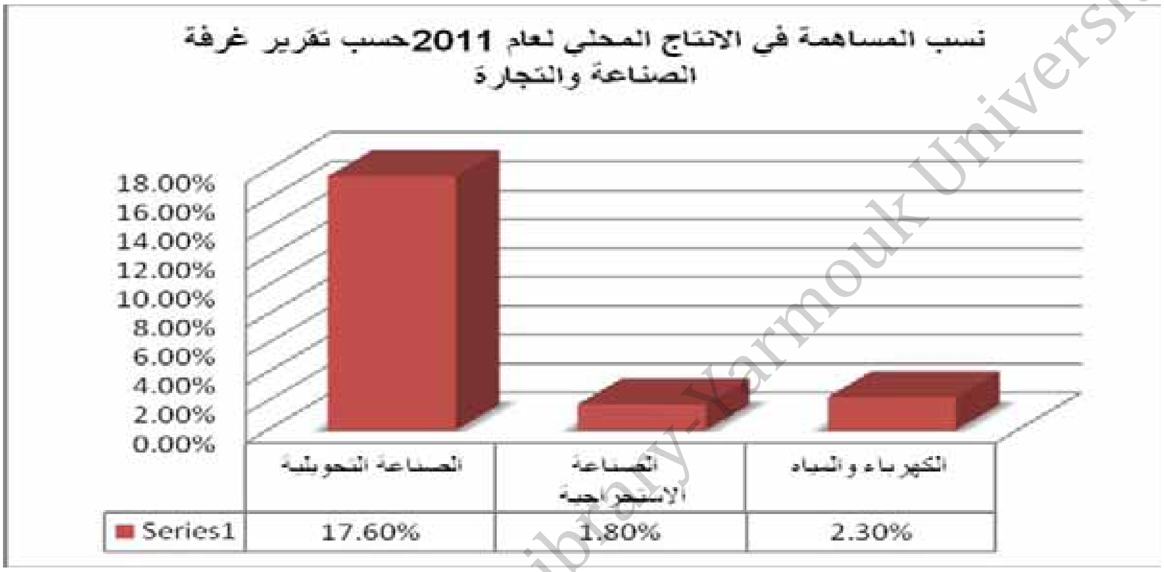
أ. الصناعات الجلدية
ب. الصناعـات العلاجيـة واللوازم الطبية
ت. الصناعات الكيمـاوية ومستحضرات التجميل
ث. الصناعات البلاستيكية والمطاطية
ج. الصناعات الهندسية والكهربائية وتكنولوجيا المعلومات
ح. الصناعات الخشبية والأثاث
خ. الصناعات الإنشائية
د. الصناعات التموينية والغذائية
ذ. صنـاعة التعبئة والتغليف والورق والكرتون واللوازم المكتبية.

2- **الصناعة الاستخراجية**:

وتشمل الصناعات التعدينية

3- الكهرباء والمياه

والرسم البياني التالي يبين نسب مساهمة هذه الصناعات في الانتاج المحلي لعام 2011 حسب غرفة الصناعة الاردنية :



يبين هذا الرسم ان الصناعات التحويلية هي الاعلى مساهمة في الانتاج المحلي يليها الكهرباء والمياه واخيرا الصناعات الاستخراجية، وبمقارنة هذه النسب بعام 2010، تبين ان مساهمة الصناعات التحويلية ارتفعت بنسبة 0.7% (16.9% عام 2010)، وانخفضت مساهمة الصناعات الاستخراجية بنسبة 0.8% (2.6% عام 2010)، اما الكهرباء والمياه فارتفعت عام 2011 بنسبة 0.6% (1.7% عام 2010).

وبلغت نسبة الشركات الصناعية المسجله في وزارة الصناعة والتجارة لعام 2011 20.6% وعددها 75 شركة والجدول (1-1) في ملحق الرسالة يتضمن اسماء هذه الشركات.

ويتناول هذا الفصل كل من مشكله الدراسة، واهدافها، واهميتها، والدراسات السابقة، وفرضيات الدراسة، وما يميزها عن غيرها من الدراسات السابقة، ومخطط الدارسة.

2.1 مشكلة الدراسة:

للشركات الصناعية الاردنية دور كبير في الاقتصاد الاردني من حيث المساهمة في زيادة الانتاج المحلي وتشغيل الايدي العاملة والتقليل من البطالة والعمل على تقليل نسبة الاستيراد والوصول الى الاكتفاء بالمنتجات المحلية لا بل والتصدير الى الدول المجاورة. ولهذا السبب لا بد لهذة الشركات من اتباع أفضل الاساليب في الافصاح وايصال المعلومات للمهتمين من مستثمرين ومقرضين وموردين وغيرهم الكثير والعمل على جذب الاستثمار.

ويمكن توضيح مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية:

1. هل تلتزم الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان بالافصاح عن عناصر تكاليف الانتاج؟

2. ما طبيعة العلاقة بين بعض خصائص الشركة (حجم الشركة، تعدد انواع المنتجات التي تنتجها الشركة، نسبة البضاعة الى مجموع الاصول، أي المدقق، نسبة الاعضاء المستقلين) ومدى الافصاح عن عناصر تكاليف الانتاج؟

3.1 اهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى ما يلي:

1. معرفة مدى افصاح الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان عن عناصر تكاليف الانتاج المختلفة.

2. معرفة العلاقة بين خصائص الشركة المختلفة ومدى افصاحها عن عناصر التكاليف الانتاج.

4.1 أهمية الدراسة:

تنبع اهمية هذه الدراسة من اهمية الدور الذي تقوم به الشركات الصناعية في التنمية، وتقوية الاقتصاد بشكل عام، وتراجع دور هذه الشركات يؤدي الى تراجع معدلات التنمية وعدم الاستقرار السياسي والاقتصادي وغيرها، لذا يجب معرفة التكاليف المتعلقة بتلك الشركات اذ ان التكاليف الصناعية تشكل الجزء الاكبر من التكاليف في الشركات ، وتعتبر من اهم انواع التكاليف والتي يجب تحديدها تبعا لطبيعة نشاط الشركة الصناعي.

لذا لابد من الافصاح عن هذه التكاليف في القوائم المالية وتفصيلها لما لمثل هذه المعلومات من دور كبير في التأثير على القرارات سلبا او ايجابا، وتوجيه قرارات الشركة والمستثمرين، واستخدام مثل هذه المعلومات قد يساعد في ارتقاء الشركات المحلية وبالتالي الارتقاء بالاقتصاد.

5.1 الدراسات السابقة :

قبل البدء باستعراض الدراسات السابقة، لا بد من الاشارة الى انه **لا يوجد** دراسات سابقة ذات علاقة مباشرة بموضوع هذه الدراسة، كما انه لايوجد اي دراسات تتحدث عن تكاليف الانتاج الصناعية والافصاح عنها، ولكن قامت الباحثة بوضع اقرب دراسات لموضع الرسالة وفي ما يلي استعراض لهذه الدراسات باللغتين العربية والانجليزية :

الدراسات باللغة العربية :

دراسة الصوفي وزملاؤه (2012) بعنوان: "أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارت الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان "

هدفت هذه الدارسة إلى بيان مدى أهمية التكاليف البيئية والإفصاح عنها ودورها في تقديم المعلومات الملائمة في ترشيد القرارت الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، وتقديم المقترحات لتطويرها. ولتحقيق اهداف الدراسة قام الباحثون بتوزيع استبانة على 50 مديراً مالياً من مديري الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، استرد منها 40 استبانة خضعت للتحليل. وبينت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين التكاليف البيئية والإفصاح عنها وترشيد القرارت الإدارية، كما توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التكاليف البيئة والافصاح عنها ومدى تطبيقها بيئياً، كما توصلت الدراسة الى ان القوانين والتشريعات الاردنية التي تتعلق بالمحاسبة البيئية لا تشكل عائقا امام الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة في تطبيق محاسبة التكاليف والإفصاح البيئي، كما ان طبيعة التكاليف البيئة التي تتكبدها الشركات والافصاح عنها يساعدها في التقليل من هذه التكاليف وبالتالي انتاج منتجات صديقة للبيئة.

دراسة سالم (2008) بعنوان: "مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"

هدفت دراسة السالم وهي دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة الى تحليل اهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى تأثيره على اتخاذ القرارات المالية في الشركات العاملة في قطاع غزة والبالغ عددها 182 شركة والعمل على توجيه المزيد من الاهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعتبر من اهم الموارد الانتاجية في الشركات الحديثة. ومن اجل تحقيق اهداف هذه الدراسة تم توزيع استبانة على الشركات والمؤسسات التي يعمل بها 10 موظفين فأكثر

ويبلغ رأسمالها 100000 دولار وأكثر وقد بلغ عددها 100 شركة اي ما نسبته 50% من مجتمع الدراسة، وقد توصلت الدراسة الى ان تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية والافصاح عنها وعن تكلفتها يعتبر اداه هامة في نجاح وتطور المنشأة الاقتصادية كما يكفل الاستخدام الامثل للموارد البشرية ويساهم في تحقيق مجموعة من الاهداف مثل:

تقدير التكلفة والعائد لقرارات الاستغناء والاحلال.

تحديد معدل دوران العمالة وقياس تكلفة دوران العمل.

تحديد العائد من الاصول البشرية منسوبا الى الاستثمارات في هذه الاصول.

كما توصلت نتائج الدراسة الى ان قيمة العنصر البشري بالنسبة للمشروع تتمثل في القيمة الحالية لمجموعة الخدمات المستقبلية المتوقع ان يقدمها خلال المدة المتوقع بقاؤه فيها في المشروع لذلك تلغى خاصية التملك لتحل محلها خاصية الرقابة على الموارد كأحد المظاهر الخاصة بالأصل، كما بينت الدراسة ان عدم شمول القوائم المالية معلومات عن المورد البشري يعد نقصا جوهريا في الوظيفة المحاسبية والادارية على حد سواء مما يؤثر على الاداء المستقبلي للتقارير الخاص بالمنشأة. وبينت نتائج الدراسة ان مستوى الاهمية التي تحظى بها عملية القياس والافصاح المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية وتأثيرها على اتخاذ القرارات المالية تتأثر ببعض الخصائص التي يتميز بها متخذ القرارات وهي المؤهل العلمي، المركز الوظيفي والعمر، كما يتأثر مستوى الاهمية بحجم وعدد الموظفين والعاملين في الشركة.

دراسة القطاطي (2007) بعنوان: " منافع الافصاح عن التكاليف البيئية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني".

هدفت هذه الدراسة الى استعراض طبيعة التكاليف البيئية ومنافع الافصاح عنها وقد اعتمدت على توزيع120 استبانة كعينة من مجتمع الدراسة المكون من جميع الاطراف المهتمة بتقارير الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني اي ما نسبته 89.2% من المجتمع وهم: الادارة، الجهات الرقابية، المستهلكون، المستثمرون، مدققو الحسابات، والموردون. وقد قام الباحث بتوزيع 6 استبانات مختلفة تحتوي معلومات خاصة بكل جهة من هذه الجهات.

ومن نتائج هذه الدراسة انها توصلت الى ان النظرة الحديثة لمسئولية الشركات الاقتصادية الحديثة مغايرة للنظرة التقليدية، فبعد ان كانت مسؤولية الشركات تتجسد في تعظيم الارباح اصبحت تهتم بالعمل المحاسبي الذي يمكنها من القيام بتحليل شامل للتأثير البيئي للمشروع وتوفير البيانات الملائمة للتكاليف والمنافع البيئية والاجتماعية، كما بينت النتائج ان الإفصاحات التي تقوم بها بعض الشركات المدرجة في سوق المال الفلسطيني هي محدودة وتأتي في سياق الحصول على شهادة الجودة فقط، كما توصلت الى ان نجاح مدقق الحسابات في القيام بمهمة التدقيق البيئي يتطلب توافر البيانات الكمية

والمالية عن تكاليف الانشطة البيئية التي تقوم بها الشركات. اما توصيات الدراسة فقد اوصى الباحث بضرورة الافصاح البيئي للشركات وبشكل خاص الشركات الصناعية وان تهتم الهيئة العامة لسوق المال الفلسطيني بالإفصاح وحث الشركات على ذلك، كما اوصى الباحث بضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح البيئي لما لها من دور اساسي وهام في تحديد تلك التكاليف واثرها على البيانات المالية.

دراسة البستاني (2005) بعنوان: " القياس والافصاح المحاسبي عن الكلف النوعية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتعبئة الغاز ".

قام الباحث بإجراء دراسة في العراق على القطاع النفطي في الشركة العامة لتعبئة الغاز وتحليل العلاقة بين التكاليف النوعية وبيان تأثيرها على كاليف الانتاج النهائية، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على التقارير والقوائم المالية للشركة للسنة المالية 2002، وتوصلت الدراسة الى ان عناصر التكاليف النوعية مكونة من تكاليف اختيارية مثل تكاليف الوقاية والتقويم وتكاليف اجبارية مثل تكاليف الفشل الداخلي والخارجي كما ان التعرف على التكاليف النوعية يساعد الادارة في اتخاذ القرارات السليمة بشأنها كما يؤدي عدم اهتمام الادارات العليا بالتعرف على عناصر التكاليف النوعية وتأثيرها على تكاليف الانتاج كونها غير مفصولة عن هذه التكاليف في السجلات المالية الى عدم اتخاذ القرارات ذات الصلة بتلك التكاليف وتأثيرها في خفض تكاليف الانتاج الكلية.

وبينت النتائج ان الشركة تعتمد طريقة التوزيع التنازلي في توزيع تكاليف الاقسام الخدمية بدلا من طريقة التوزيع التبادلي، كما انها غيرمدرجة في الدليل المحاسبي، في ما يعني عدم وجد نظام للتقرير والافصاح عن التكاليف النوعية كما ان القوائم المالية لا تتضمن اي معلومات عن هذه التكاليف او جهود الادارة في اجراءات المراقبة النوعية، ليتضمنها التقرير السنوي للإدارة.

دراسة الربيعي والخناق (2005) بعنوان: " اهمية قياس تكاليف الجودة والافصاحعنها في القوائم المالية ".

قام الباحثان بدراسة لقياس تكاليف الجودة والافصاح عنها في القوائم المالية في شركة بغداد للمشروبات الغازية كعينة من القطاع المختلط (مجتمع الدراسة). وقد بينت الدراسه ان تكاليف الوقاية هي الاساس في تكاليف الجودة الاخرى، لانها تساهم في الحد من ارتفاع انواع التكاليف. كما بينت ايضا ان افضل نظام لتطبيق تكاليف الجودة هو استخدام نظام تكاليف الانشطة بشكل مبسط وعادل، وان الاهتمام بتكاليف الجودة والافصاح عنها في القوائم المالية لم يحظى بالاهتمام اللازم خاصة وانها تحتل نسب لا يستهان بها قياسا بايرادات الشركات، وايضا لكلف الجودة اهمية كبيرة في الشركات عامة والصناعية خاصة كونها تؤثر على نوعية المنتج المقدم للمستهلك، وتحتل

تكاليف الوقاية الاهمية النسبية الاعلى من بين انواع التكاليف، لكونها تساهم بشكل فعال في الحد من حدوث التكاليف الاخرى للجودة، واخيرا توصلت نتائج الدراسة الى وجود تقصير من قبل ادارات الشركات وكوادرها الهندسية والفنية بالاهتمام بتكاليف الجودة مما يسبب قصوراً في قياسها والافصاح عنها في القوائم المالية.

دراسة السيد (1999) بعنوان : " اهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية :دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمدينة جده".

هدفت هذه الدراسه إلى وضع إطار مقترح لقياس التكاليف البيئية وبيان أهمية قياس التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية. اجريت دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمدينة جدة كعينة للدراسة، والتي لها تأثير سلبي على البيئة عن طريق توزيع استبانة على هذه الشركات. و بينت النتائج عدو وجود تطبيق فعلي للمحاسبة البيئية أو قياس للتكاليف البيئية وأن النظام الحالي لمحاسبة التكاليف يكتفي بحصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بنشاط المنشأة دون الأخذ في الاعتبار التكاليف المرتبطة بالبيئة، مما يؤثر على النتائج وبيانات التكاليف للنشاط وعلى اتخاذ القرارات وقد أيدت معظم المنشآت الصناعية ضرورة قياس و تحليل التكاليف البيئية وتطوير النظام المحاسبي بحيث يشمل على البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمنشأة. وعلى الرغم من القصور الحاصل تبين وجود وعي وإدراك متنامي من قبل المنشآت الصناعية لأهمية المحاسبة البيئية بالإضافة للضغوط المتزايدة من قبل الهيئات و الجهات الحكومية من خلال التشريعات والنظم البيئية، خصوصا في ظل التوسع الصناعي والانفتاح الاقتصادي الذي تشهده المملكة العربية السعودية عموما وفي مدينة جدة على الخصوص لموقعها الجغرافي المتميز.

الدراسات باللغة الانجليزية :

دراسة Lakmal (2014) بعنوان :

"Cost Analysis for Decision Making and Control Marginal Costing Versus Absorption Costing".

هدفت هذه الدراسة التي اجريت في سيريلانكا على الشركات الصناعية الى معرفة اذا ما كانت التكاليف والبيانات المتعلقة بها تساعد الادارة الجيدة في تحقيق اهداف اعمالها وادارة مشاريعها، كما هدفت الى معرفة اثر وضوح ودقه وتنظيم هذه البيانات على جودة اتخاذ القرارات.

وقد توصلت الدراسة الى ان طريقة تكاليف الانتاج الكلية (Absorption Costing) هي الاساس في المحاسبة الماليه وليس في المحاسبة الادارية وهذا يعني ان تكاليف الانتاج تشمل تكاليف التصنيع

الثابتة والمتغيرة، لكن لايتم امتصاص التكاليف الثابتة عندما يتم استخدام طريقة تكاليف الانتاج المتغيرة (variable costing)، والتي هي عبارة عن تقنية تأخذ بعين الاعتبار التكاليف الصناعية المتغيرة وتستخدمها عند تقييم المخزون وتحديد تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي التكاليف المتغيرة هي فقط التي تدخل ضمن تكالف الانتاج.

دراسة Cook *et.al.* (2012) بعنوان:

"Managing Earnings by Manipulating Inventory: The Effect of Cost Structure and Valuation Method".

قام الباحث بدراسة امكانية تلاعب الشركات بالانتاج عن طريق استخدام طريقة التكاليف الصناعية الكلية (Absorption Costing) وذلك بتضمين التكاليف الثابتة في حساب تكلفة البضاعة المباعة وحساب تكلفة المخزون وبالتالي اما ان تزيد الارباح او تقل.

وبناءا على ذلك هدفت هذه دراسة التعرف على اثر طرق تقيم المخزون والطريقة المتبعة لتصيف تكاليف الانتاج على الارباح والخطط الموضوعة لتحقيقها، ولهذا الغرض تم اخذ عينة مكونة من الشركات الصناعية في الولايات المتحدة وعددها 96,170 شركة، وتوصلت الدراسة الى ان الشركات التي لديها نسبة عاليه من التكاليف الثابتة (Fixed cost) هي اكثر عرضة للتلاعب بالمخزون لكنها تقوم بعمل تغييرات اقل من الشركات التي تستخدم نسبة اقل من التكاليف الثابتة، كما توصلت ايضا ان الشركات التي تستخدم طريقة الوارد آخراًصادر اولاً(LIFO)في تقييم المخزون اقل عرضة من غيرها من الشركات في تحويل التكاليف الثابتة بين حساب تكلفة البضاعة المباعة وحساب المخزون للتلاعب بالارباح والتحايل على المستخدمين وزيادتها.

دراسة Mak (2008) بعنوان :

"Disclosing Inventory to Mitigate the Impact of Strategic Waiting on Profits"

هدفت هذه الدراسة التي اجريت في الصين الى ايجاد وسائل للتخفيف من تأثير هذه استراتيجيه تسعير المنتجات الموسمية على الارباح عن طريق الكشف عن المخزون المتوفر للمستخدمين

ومعرفة اثر اعلان البائع او عدم اعلانه عن تخفيضات الاسعار التي تحدث عنده خلال الموسم للمستهلكين، وقد تم استخدام نموذج بسيط لسنتين ،والتوصل للنتائج التالية :عدم افصاح البائع عن البضاعة المتوفرة لديه لا يعطي نتيجة ارباح حاليه افضل في حال تم الافصاح عن المخزون المتوفر لديه والافصاح عن البضاعة المتوفرة اولا لا يؤثر على الارباح المستقبلية لكن يعطي المستهلك وقت للمفاضله بين البضائع والاسعار ،ويرى الباحث انه من الافضل اعطاء المستهلك هذه الافضليه.

6.1 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بما يلي :

1- لا يوجد اي دراسات سابقة اجريت لقياس مدى افصاح الشركات الصناعية الاردنية عن عناصر تكاليف الانتاج الصناعية في التقارير الماليه وبالتالي يعتبر موضوع الدراسة جديد وغير مكرر.

2- حداثة الفترة الزمنية التي اجريت الدراسة عليها (2010-2012) .

7.1 فرضيات الدراسة :

تسعى هذه الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:

1. **H01:** لا تلتزم الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان بالافصاح عن عناصر تكاليف الانتاج في تقاريرها السنويه.
2. **H02:** لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين حجم الشركة ومدى الافصاح عن عناصر تكاليف الانتاج في تقاريرها السنويه.
3. **H03:** لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تعدد انواع المنتجات التي تنتجها الشركة ومدى الافصاح عن عناصر تكاليف الانتاج في تقاريرها السنويه.
4. **H04:** لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين نسبة البضاعة الى مجموع الاصول ومدى الافصاح عن عناصر تكاليف الانتاج في تقاريرها السنويه.
5. **H05:** لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين رأي المدقق ومدى الافصاح عن عناصر تكاليف الانتاج في تقاريرها السنويه.
6. **H06:** لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين نسبة الاعضاء المستقلين في الشركة ومدى الافصاح عن عناصرتكاليف الانتاج في تقاريرها السنويه.

8.1 مخطط الدراسة :

تتكون الدراسة الحاليه من خمسة فصول، استعرض الفصل الاول الاطار العام للدراسة والذي تضمن مشكله الدراسة،واهدافها،واهمية الدراسة،والدراسات السابقة، وفرضيات الدراسة، وما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة. بينما تناول الفصل الثاني مراجعة لادبيات الدراسة، الذي يتضمن كل من محاسبة التكاليف وتبويب عناصر التكاليف والافصاح المحاسبي. ويوضح الفصل الثالث منهجية الدراسة الذي يعرف مجتمع الدراسة وعينتها، ومصادر جمع المعلومات، ومتغيرات ونموذج الدراسة ومحدداتها والاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات. بينما كان الفصل الرابع لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، واما الفصل الخامس فتم فيه عرض النتائج والاستنتاجات التي توصلت لها الدراسة واهم التوصيات.

الفصل الثاني
الإطار النظري للدراسة

1.2 مقدمة

2.2 مفاهيم التكلفة، الاصل، المصروف والخسارة

3.2 تعريف محاسبة التكاليف

4.2 اهداف محاسبة التكاليف

5.2 عناصر التكاليف

6.2 الافصاح

1.2 مقدمة:

نظراً لما يشهده العالم اليوم من تقدم علمي وتـقني كبيريـن أصبح موضوع الافصاح المحاسبي محل اهتمام الكثيـر من المختصين في عالم الاقتصاد، كما أصبح الافصاح معياراً لمدى تطور المؤسسة وكفاءة الاسواق المالية، اذ ان الافصاح سواء اكان عن طريق التقاريراو عن طريق القوائم المالية والايضاحات، يساعد الكثير من المهتمين من مستثمـرين حاليين ومتوقعين او الدائنين وغيرهم على اتخاذ القرارات السليمة بما يخص المشروع، من حيث قدرته على تحقيق الارباح وسداد الديون والاستمرارية في العمل.

ويعتبر الافصاح المحاسبي طريقة تمكن المحاسبين عن التعبير عن جهودهم طوال الفترة المالية الماضية عن طريق عـرض المعلومات المحاسبية التي تتعلق بنشاطات الوحدة الاقتصادية ونشرها بشكل موضوعي ودون تحيـز حتى يتم اتخاذ قرار ما يتعلق بتلك الوحدة عن طريق القوائم المالية والتقارير السنوية.

كما إن افصاح الشركات عن نشاطاتها التشغيلية وغير التشغيلية بشفافية ومصداقية عالية يساعدها في في جذب رؤوس الاموال اللازمة لتحقيق خططها الاستراتيجية وخطط التوسعة وتمويل المشاريع.

ولهذا لا بد للشركات الصناعية من الافصاح عن التكاليف التي تتكبدها الشركة لانتاج منتجاتها مفصلة سواء كانت هذه التكاليف تكاليف صناعية اوغير صناعية لتضمن تحقيق أكبر قدر من الشفافية والمصداقية لعملائها والمهتمين بمثل هذه الشركات.

ويمكن القول بأن التكاليف هي قيمة المصادر التي تضحي بها المؤسسة للحصول على منفعة او لتحقيق اهدافها في الوقت الحالي او في المستقبل. Horngern *et. al*., (2014)

كما يمكن القول بان التكاليف هي تلك النفقات المتعلقة بالانتاج او تقديم خدمة ما، وستقابل بالايرادات في الفترة التي يباع بها المنتج او تقدم بها تلك الخدمة في المستقبل.

ونظرا الى ان التكاليف لها تصنيفات متعددة ، اذ ان هناك تكاليف صناعية واخرى غير صناعية وتكالف مباشرة وغير مباشرة، وتكاليف تحويلية واخرى اولية، وثابتة ومتغيرة، لذلك لابد من تفصيل عناصر التكاليف وتحديد التكاليف التي تدخل في تصنيع المنتجات وطبيعتها والافصاح عنها لتساعد المهتمين على فهم القوائم المالية وطبيعة العمل بشكل افضل ومساعدة الشركة على تحديد تكلفة الانتاج وتقديم الخدمات ككل، وبالتالي تحديد قدرتها على تغطية هذه التكاليف وتغطية المصاريف و تحقيق الارباح، الامر الذي يهم المساهمين ويساعد على جذب المزيد من المستثمرين وبالتالي تحقيق اهداف الشركة الحالية والمستـقبلية وتوسعة الشركة والارتقاء بها نحو الافضل.

2.2 مفاهيم التكلفة، الاصل، المصروف والخسارة:

التكلفة:

لقد عرفت التكلفة من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين بانها:

"سعر التبادل، التضحية لضمان المنفعة، وهي تمثل المبلغ الذي يقاس بالنقد المنفق اواي الممتلكات المدفوعة، او أسهم مصدرة او خدمات مؤداه او انشاء دين مقابل الحصول على سلع او خدمات".

"كما تعرف على انها جميع النفقات التي لها علاقة مباشرة بالمخرجات في صورة سلع او خدمات نهائية"(عشماوي، 2011، ص113).

وتصنف التكاليف الى:

تكاليف غير مستنفدة: "موجودات او اصول ترتبط بانتاج الايرادات المستقبلية مثل المخزون (السيديه، 2000 ،ص54) اي انها ما يتم التضحية به في سبيل اقتناء الموجودات".

التكاليف المستنفدة:

"تربط علاقة الاصول (الموجودات) بالتكاليف فهي قيمة الاصول التي تم استنفادها او الحصول على خدماتها في مرحله تشغيل عوامل الانتاج، ولها علاقة مباشرة بالايراد اي اذا ترتب على عملية الاستنفاذ تحقيق ايراد فان التكلفة تعتبر مصروفاً واذا لم يقابل المصروف ايراد تصبح التكفة خسارة"(عشماوي، 2011، ص113).

الاصل:

حسب مجلس معاييرالمحاسبة الدوليهInternational financial report standards (IFRS) فان الاصل هو مورد يخضع لسيطرة المنشأه نتيجة لاحداث سابقة، ومن المتوقع ان ينجم عنه منافع اقتصادية.

وكما ذكر اعلاه فهي تكاليف غير مستنفدة مرتبطة بتحقيق ارباح مستقبلية.

المصروف:

عندما يستخدم الاصل فانه يفقد كل او بعض منفعته الاقتصادية وهنا يكون الاصل قد استنفد فاذا ادى نفاد الاصل الى تحقيق ايراد عادي للشركة فان الاصل يعتبر او يتحول الى مصروف (ابو شنب، 2008) .

"وهي جميع النفقات العامة التي ليس لها علاقة مباشرة بالمخرجات في صورة سلع او خدمات نهائية، وبهذا تعبر عن كافة النفقات العامة غير المرتبطة ارتباط مباشر بالايراد المحقق نتيجة علاقى

السببيه والارتباط غير المباشر بينهما وبين الايراد وامثلتها المصروفات الادارية والبيعية والتمويليه"(عشماوي، 2011 ،ص112).

بينما عرف السيديه (2000،ص54) المصروف على انه "النفقة الواجبة الخصم من الايراد ات التي تحققت في فترة حدوث المصروف وعليه يمكن اعتبار المصروف ذلك الجزء من التكلفة التي اعتبرت مستنفذه، والمصروفات قد ترتبط ارتباط مباشر بتحقيق الايراد مثل تكلفة البضاعة المباعة وعموله رجال البيع، وقد لا ترتبط بتحقيق الايراد بشكل مباشلر مثل تكاليف الادارة العامة ومصاريف التامين على المصنع" .

الخسارة:

هي نفقات تؤدي الي اختفاء أصل او نقصانه او نفاد خدماته دون تحقيق او الحصول على عائد.

فهي تتمثل في زيادة المصاريف على الايرادات (المصاريف اعلى من الايرادات)،اي تحقيق المصاريف او التكاليف دون تحقيق ايرادات، مثل خسائر بيع الموجودات الثابتة، التلف الذي يحدث نتيجة الحريق في المواد الاوليه وغيرها (السيديه، 2000، ص55).

كما تمثل الخسائر تضحية اقتصادية نقدية في صورة إنفاق غير ضروري للانتاج ومفاجئ غير متوقع ولا يمكن قياسه ولا يمكن تجنبه لانه يمثل الظروف الخارجية وما لها أثر على العمليه الانتاجية ولا يترتب عليه اي عائد او منفعة مستقبلية مثل سرقة المواد الخام او حريق المصنع. اي تكون نتيجة اختفاء أصل من اصول المشروع او استنفاذ خدمات دون الحصول او توقع الحصول على عائد من ذلك.

3.2 تعريف محاسبة التكاليف:

تعتبر محاسبة التكاليف احد الفروع الاساسية للمحاسبة والتي ظهرت في بداية الامر في الشركات الصناعية لتقوم بتلبية الحاجات التي عجزت عن تلبيتها المحاسبة المالية من قياس تكاليف الانتاج وتخفيض وترشيد هذه التكاليف والرقابة عليها وترشيد القرارات الادارية وتوجيهها، اي انها تهتم بتقديم معلومات للادارة وللمستخدم الداخلي ،ينما كانت المحاسبة الماليه تهتم بقياس الدخل والمركز المالي للشركة بشكل عام دون تفصيل تكاليف الانتاج اي انها تهتم بالوقائع التاريخية عن طريق تقديم معلومات ماليه تهم الاطراف والمسخدمين الخارجيين وعرضها بالتقارير السنويه والقوائم المالية ،بحيث تقدم معلومات عن المنشأه كوحدة محاسبية واحدة وبصورة اجماليه بينما محاسبة التكاليف تفسر هذه المعلومات من تكاليف انتاج وغيرها وبالتالي يمكن اعتبار محاسبة التكاليف مكمله للمحاسبة الماليه وليست بديلا عنها (عشماوي، 2011).

"وتعرف محاسبة التكاليف على انها مجموعة من المبادئ والقواعد والاجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف ،وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي الى تحديد تكلفة الانتاج ،والرقابة على عناصر تكاليف الانتاج، لتحقيق الكفاءة الانتاجية، وتقديم البيانات التحليليه للادارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على اسس سليمة (الحدرب ووديان، 2010، ص9).

"كما تعرف على انها ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكلفة استنادا الى مجموعة من المبادئ والاسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الانتاج وتقديم المعلومات الازمة في اتخاذ القرار الناسب" (عدس وخلف، 2007، ص16).

كما تم تعريفها على انها مصطلح لتحقيق وظيفتين هما:

"الوظيفة الحسابية لعناصر الانتاج لاستخراج قيم او تكاليف نشاط معين معروف وله صفة وطبيعة تميزه وقابل للقياس النقدي، والوظيفة الرقابية المتمثلة في مساءله الافراد ومحاسبتهم عن البنود او العناصر التي تدخل في إطار مسؤليتهم، وتم إستنفاذها في النشاط لتحقيق هدف معين" (كلبونه واخرون،2011، ص18).

ومن تعريفاتها ايضا بانها أحد فروع علم المحاسبة، وهي وسيله تحليل ورقابية تحكمها مجموعة من المبادئ، وتهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط في الشركة، وتبويبها حسب اقسام التكلفة، مما يؤدي الى ترشيد اداء الادارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (القطاطي، 2007).

4.2 اهداف محاسبة التكاليف:

بعد ان استعرضنا مفهوم محاسبة التكاليف وذكرنا ان محاسبة التكاليف تعد وسيله للرقابة على عناصر التكاليف سواء اكانت هذه العناصر خاصة بسلعة معينة او قسم معين او ادارة معينة لذلك لابد لهذه الوسيله الرقابية ان تحقق الاهداف الموضوعة لها، يفترض بمحاسبة التكاليف ان تحقق الاهداف التالية :

اولا:تحديد تكلفة وحده المنتج :

يعد تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف لتتمكن المنشأه من تحديد سعر بيع الوحده وضبط التكاليف وتحديد كميه الانتاج والمبيعات التي تحقق اعلى ربيحية ممكنة ،كما ان تحديد التكلفة وقياسها يساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف واعداد القوائم لالظهار نتائج الاعمال عن فترة زمنية معينة (عدس وخلف، 2007).

ثانيا: قياس تكاليف الاداء:

يتم قياس تكاليف الاداء من خلال:

- قياس تكلفة المواد و الاجور او العماله والمصروفات اوالخدمات.

- تخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة (مركز التكلفة هو أي قسم في الشركة تصرف عليه الشركة، ولذلك يعتبر مركز تكلفة ويساهم بطريقة غير مباشرة في تحقيق مكاسب للشركة ومن أمثلتها قسم الأبحاث والتطوير وقسم التسويق وقسم خدمة الزبائن.)، او على الادارات والاقسام بالمنشأه).

- قياس تكلفة النشاط الانتاجي والتسويقي والاداري.

- قياس تكلفة المنتج او الخدمة(عشماوي، 2011).

ثالثا: الرقابة على تكاليف عناصر الانتاج و مراكز المسؤولية:

تتم الرقابة على عناصر تكاليف الانتاج ومراكز المسؤوليه كما هو موضح ادناه:

1- رقابة تكاليف عناصر الانتاج:

وتتم هذه الرقابة عن طريق مقارنة النتائج النهائية عند الانتهاء من التنفيذ، بالاهداف المعدة مسبقا بهدف قياس نسبة تحقيق الاهداف او بمقارنة هذه النتائج مع ما يقابلها من نتائج العام السابق بهدف قياس نسبة تطور النشاط

2- رقابة مركز المسئوليه: وذلك بتحديد المسئوليه عن كل نشاط وتخصيص التكلفة والعائد المرتبط بالانشطة تمهيدا لتحديد التكاليف الخاضعة للرقابة والقابله لتحكم مركز المسئوليه المختص وتحديد الانشطة الاخرى غير الخاضعة للرقابة وغير القابلة لتحكم هذا المركز وابراز هذه لانشطة عن طريق تقارير المسئوليه التي يجب ان تكون اجماليه شهرية عند مستوى الادارة العليا وتفصيليه وتلخيصية اسبوعية عند مستوى الادارة الوسطى واكثر تفصيلا ويومية عند مستوى الادارة الدنيا (السيدية، 2000).

رابعا: المساعدة في اتخاذ القرارات

تساعد محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التاليه:

1- شراء ام انتاج القطع المصنعة التي يحتاجها المنتج.

2- زيادة انتاج سلعة معينة وتخفيض اخرى.

3- شراء اله جديدة بدلا من القديمة.

4- توسيع خط انتاجي معين بدلا من انشاء خط اخر.

5- تخفيض سعر البيع للاسواق الخارجية او زيادته.

6- اغاء المنتج الذي يحقق لها خسارة او ابقاءه على ما هو عليه.

ومثل هذه القرارات لا بد فيها من تحديد المشكله اولا ثم اقتراح حلول بديلة واخيرا تقييم البدائل واخيبار الحل الحل الامثل للمشكله، لذا تعد بيانات التكاليف ذات اهمية لادارة الشركة في اتخاذ القرارات الرشيدة حيث ان اتخاذ قرارات غير مدروسه قد يفوت على الشركة فرصة تحقيق الارباح او يؤدي الى الحاق خسائركبيرة بها (جوده،2010).

5.2 عناصر التكاليف:

1.5.2 عناصر التكاليف حسب طبيعتها ونوعيتها:

من المعروف ان عناصر تكاليف الانتاج الصناعية لدى الشركات الصناعية ثلاثه:

تكلفة المواد:

تشمل تكلفة المواد تكلفة المواد المباشرة وغير المباشرة اي كل المستلزمات السلعية التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية التي تكون على شكل:

- مواد خام وهي الخامات الاوليه المستخدمة في الانتاج مثل خام الحديد المستخدم في صناعة القضبان الحديديه .

- مواد مصنعة جزئيا او النصف مصنعة وهي مواد يتم استكمال تصنيعها حتى تصبح سلعة قابلة للاستهلاك او الاستخدام ، مثل دقيق القمح في الخبز.

- مواد مصنعة كليا من وحدات خارج المشروع وتستلزمها طبيعة العملية الصناعية بحسث يتم تجميعها في شكل سلعة قابله للاستخدام مثل تجميع السيارات.

- مواد تشغيل وهي مواد لا تدخل ضمن عمليه تكوين وحدات الانتاج ذاتها مثل زيوت التشحيم والوقود ،ومواد الحزم والتغليف والقرطاسية وغيرها (الحدرب ووديان ،2010).

وما لهذا العنصر اهمية كبيرة في الشركات الصناعية ودور اساسي في العمليه الانتاجية لا بد من ذكر دورة تسجيل المواد والتي تتكون من جزئين : تسجيل المواد الواردة، وتسجيل المواد الصادرة وفيما يلي بعض التفصيل لهذه الدورة:

1- تسجيل المواد الواردة :

في البدايه يتم طلب المواد من الموردين وذلك باعدادا طلب شراء من قبل ادارة المخازن مكون من عده نسخ، ترسل النسخة الاصلية الى ادارة المشتريات وتحتفظ ادارة المخازن بنسخة، ومن ثم بعد ان تستلم ادارة المشتريات طلب الشراء تقوم باعداد امر شراء او توريد تطلب فيه من المورد توريد المواد بالموصفات والكميات التي طلبتها ادارة المخازن ويتمم في هذا الامر تحديد سعر الوحده الواحده وشروط الدفع والتسليم، وهذا الامر يتكون من عده نسخ ايضا، النسخة الاصليه ترسل الى المورد، ونسخة الى قسم الاستلام لاعلامه بان هناك بضاعه سيتم شراءها، ونسخة الى المحاسبة، ونسخة لادارة المخازن لتستعد لاستقبال البضاعة ونسخة تبقى لدى ادارة المشتريات، وعند وصول البضاعة يتم استلامها وفحصها من خلال لجنة ليس لها علاقة بعمليه الشراء للتأكد من سلامتها ومواصفاتها وكمياتها،ثم يتم تحضير تقرير استلام من ثلاثة نسخ الاصل ترسل الى ادارة المشتريات، لاعلامها بوصول البضاعة التي طلبتها، ونسخة لادارة المخازن ونسخة تبقى لدى قسم الاستلام والفحص، ثم ترسل البضاعة الى المخازن ويتم تخزينها عن طريق محضر استلام الذي يثبت سلامة المواد المشتراه، بعدها يحتفظ امين المخزن بالبضاعة ويحتفظ ببطاقة صنف لكل نوع من المواد المستلمة تثبت الكماي الموجوده في المخزن وتساعد امين المخزن على تتبع حركة كل صنف دون الحاجة الى عمل جرد ويوجد في كل بطاقة كميه كل صنف ورصيده بعد كل عملية استلام او صرف وهذه البطاقة لا تعد سجل محاسبي وانا اداة تساعد امين المخزن في ضبط ورقابة حركة المخزون، اما في ادارة المخازن فيتم الاحتفاظ بسجل يدعى سجل مراقبة المواد لكل مخزن من المخازن كما يوجد دفتر استاذ المخازن وهو دفتر استاذ مساعد يحتوي على صفحات او حسابات لكل نوع من المواد يتم مطابقته مع بطاقة الصنف لدى امين المخزن كوسيله للرقابة(عدس وخلف، 2007).

2- تسجيل المواد الصادرة:

تتطلب عمليه الانتاج صرف مواد من المخازن، حيث يقوم امين المخزن بصرفالكميات والاصناف اللازمة بموجب إذن صرف صادر اليه من الجهه المسؤوله او الطالبة ويتكون من ثلاثه نسخ ترسل النسخة الاصليه الى ادارة المخازن ليقوم امين المخزن بصرف المواد ونسخة في القسم الطالب للمواد ونسخة الى الادارة الماليه(ادارة التكاليف) لتسعر المواد الصادرة، واذا كان هناك اي مواد فائضة عن الحاجة او ليست بالمواصفات المطلوبه لانتاج سلعة ما يتم ارجاعها لادارة المخازن باشعار ارجاع او يتم تحويلها الى قسم ما باشعار تحويل .

طرق تسعير المواد:

1-الوارد اولا صادر اولا: اي ان المواد التي تصدر اولا تقيم باقدم الاسعار، وبتالي فان مخزون اخر المدة يقيم باحدث الاسعار واحدث الوحداتوبهذه الطريقة تكون القوائم الماليه اكثر عداله بسبب تسعير مواد اخر المده باحدث الاسعار والتي تكون مقاربه جدا للاسعار السوقيه.

2-الوارد اخيرا صادر اولا: يتم تسعير المواد الاخيرة المشتراه(الاحدث) باحدث الاسعار وبالتالي فان مخزون نهايه المده يتم تسعيره باقدم الاسعار.

3-المتوسط الحسابي المرجح: يحسب المتوسط بعد كل عمليه شراء مواد ويستخدم هذا المتوسط في تسعير الكميات الصادرة للانتاج والكميات الصادرة بعد الاصدار ، وسمي بالمتوسط لانه يتغير بعد كل عمليه ورود للمواد بسعر مختلف ويتم حسابه كالتالي: قيمة رصيد المواد بدايه الفترة +قيمة المواد المشتراه/كميه رصيد المواد بداية الفترة +الكمية المشتراه.(جودة، 2010)

تكلفة العمل:

هو عبارة عن الاجور والمرتبات سواء المباشرة او غير المباشرة التي تتحملها الشركه في سبيل الحصول على خدمات عنصر العمل الانساني ويتكون هذا العنصر من:

- الاجور النقدية والرواتب التي يتم دفعها للموظفين
- المزايا العينية مثل مكافأه العمل الاضافي والعلاوة الفنية وبدل تنقل.
- والتامينات الاجتماعية مثل الضمان الاجتماعي والتامين الصحي وغيرها (ابو شنب 2008).

لضبط تكلفة العمل يتم استخدام عده بطاقات وقت في الشركات الصناعية ومنها :

1- بطاقة تسجيل اوقات الحضور والانصراف، لمعرفة الوقت الذي يقضية العامل داخل المصنع من وقت دخوله الى وقت خروجه.

2- بطاقة تسجيل الوقت التي تهدف الى حصر عدد ساعات العمل التي يقضيها العامل في الانتاج في ايام العمل من ساعات عمل عادي وساعات عمل اضافية.

3- سجل الوقت لتحديد اجمالي الاجزر المستحقةعن كل فترة زمنية.

4- بطاقة العمل :لمعرفة المده التي يستغرقها العامل على كل امر انتاجي.

5- بطاقة العمل اليومي: لمعرفة الوقت الذي يقضيه العامل في تادية العمليات الصناعية التي يكلف بها كل يوم.

التكالف الصناعية غير المباشرة:

تتمثل بكل ما يحتاجه المشروع لاتمام الانتاج بخلاف عنصري المواد والاجورالمباشرة فهي تشمل بالاضافة للمواد غير المباشرة والاجور غير المباشرة التي تم ذكرها انفا، تكاليف صناعية غير مباشرة مثل:ايجار المصنع، واهتلاك الات والمباني، وكهرباء المصنع، ومصاريف تخزين المنتجات، والاعلان، وخدمة الابحاث والتطوير، واهتلاك وصيانة مباني الادارة، والهاتف، والفاكس وغيرها (جودة،2010).

ويتم تحميل التكاليف الصناعية غير المياشرة باستخدام عدة اسس وهي:

- اساس وحدات الانتاج:

يكون هذا الاساس جيد لتحميل التكاليف الصناعية الاخرى غير المباشرة اذا كان المنتج ينتج نوع واحد من المنتجات ويحدد بقسمة التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدر/ وحدات الانتاج المقدر ثم يضرب هذا المعدل بعدد الوحدات المنتجه فعلا لتحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل منتج او امر تشغيلي.

- اساس تكلفة العمل المباشر :

وذلك باستخدام تكلفة الاجور المباشرة كاساس لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك بقسمة التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدر/ تكلفة العمل المباشر المقدرة.

- اساس ساعات العمل المباشرة:

يستخدم في الصناعات التي يكثر فيها الصناعات او الاعمال اليدوية ويحسب بقسمه (التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدر/على عدد ساعات العمل المباشر المقدرة)*100%.

- اساس ساعات عمل الالات :

يستخدم في الصناعات التي يكثر فيها استخدام الالات ويحسب بقسمة (التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدر/عدد ساعات تشغيل الالات المقدرة)*100%.

- اساس تكلفة المواد المباشرة:

يعتبر اساس تحميل غير عادل لعدم وجود علاقة منطقيه بين تكلفة المواد المباشرة والتكاليف الصناعية الاخر ويحسب بقسمة التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدر/ تكلفة المواد الاوليه المباشرة المقدرة)*100% (جودة، 2010).

2.5.2 عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف لمشروع:

يتم حصر التكاليف التي تنشأ داخل كل وظيفة بهدف الوصول الى تكلفة كل وظيفة على حده وبالتالي نصيب المنتج من التكلفة بهدف الرقابة على عناصر التكاليف والتخطيط المستقبلي لها. ويتم تحميل التكاليف الى ثلاثة وظائف:

اولا: تكاليف الوظيفة الانتاجية او الصناعية

ويقصد بها كل التكاليف التي تدخل في انتاج المنتجات النهائية من:

- تكلفة المواد الصناعية المباشرة مثل القطن والصوف في صناعة النسيج.

- تكلفة العمل (الاجور)، وتكلفة الخدمات او التكاليف الصناعة المباشرة مثل التصميمات الصناعية التي يؤديها الغير للمصنع.

- وتكاليف الصناعية غير المباشرة مثل الزيوت والشحوم وغيرها (عشماوي، 2011، ص156).

ثانيا: تكاليف الوظيفة التسويقيه:

وتشمل كل النفقات التي تنشأ في هذه الوظيفة وهي تتعلق بخزن وتوزيع وبيع السلع التي انتجت داخل الوظيفة الصناعية.

وهي تشمل:

- تكاليف المواد المستخدمة في عمليه التسويق مثل المطبوعات والتغليف والتعبئة والشحن ومصاريف ابحاث التسويق.

- رواتب واجور العاملين في التسويق وعمولات وكلاء البيع والتوزيع والنقل ورواتب العاملين في معارض البيع واجورهم.

- المصاريف الاخرى التي تحتاجها عمليه التسويق مثل مصاريف الاتصال والبيع والتوزيع والضيافة والنظافة والانارة والتدفئة وغيرها (عدس وخلف، 2007).

ثالثا: تكاليف الوظيفة الاداريه والتمويليه:

"وهي كل التكالف التي تتحملها المنشأه لاعمال الادارة ووضع السياسات المختلفة في التخطيط والتنظيم من مواد ادارية غير مباشرة متل الوقود والزيوت اللازمة لتشغيل ونقل الموظفين والديرين والاجور الادارية مثل رواتب اعضاء مجلس الادارة وخدمات ادارية مثل اهتلاك مباني الادارة

العامة والتامين والصيانة لها وتكاليف الاستقبال والضيافة وغيرها، تكاليف ماليه وليست تكاليف سلعية اي انه لايجوز تحميلها على الوحدات المنتجة او المعروضة (المتاحة)للبيع خلال الفترة وانما يتم تحميلها على الوحدات المباعة فقط خلال الفترة وهذا ما تفقت عليه اغلب المراجع العلمية وبالتالي فهي تعامل كمصروف في الفترة التي استحق بها " (عشماوي، 2011، ص159).

3.5.2 عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج

تقسم التكاليف الى:

تكاليف مباشرة:

وهي كل النفقات الخاصة بالمواد والاجور والتكاليف المباشرة الاخرى التي لها علاقة بوحدة المنتج وتنفق خصيصا لانتاجه في شكله النهائي وحتى تكون تكاليف مباشرة يشترط فيها ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط واضحة بين عنصر التكلفة ووحدة المنتج النهائي،
- وسهوله تخصيص وتحميل عنصر التكلفة على وحدة الانتاج بكل دقة،
- كما يجب ان تكون قابله للقياس بدقة والتعبير عنها بوحدات نقدية (كلبونه واخرون، 2011).

تكاليف غير مباشرة:

وهي كل التكاليف التيترابطها علاقة مع اكثر من وحدة انتاج وبالتي لايمكن نسبها او تخصيصها لوحدة منتج معينة وتضم التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل تكلفة المواد غير المباشرة، والاجور غير المباشرة، واهتلاك المعدات المستخدمة في الانتاج، والوقود وايجار المصنع وغيرها.

4.5.2 عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الانتاج):

يقصد بهذا النوع من التصنيفات بيان مدى التغير في عناصر التكاليف طبقا للتغير في حجم او كميه الانتاج ،وتقسم الى :

التكاليف المتغيرة:

هي التكاليف التي تتغير طرديا مع التغير في حجم الانتاج اي انها تزيد في المجموع بنفس نسبة الزيادة في حجم النشاط ، اي انها تتغير بنفس نسبة التغير في حجم النشاط، وتكون ثابتة بالنسبة للوحد المنتجه ضمن المدى الملائم للنشاط، ويمكن تخصيصها بدقة على وحدات المنتج (كلبونة واخرون، 2011).

التكاليف الثابتة:

هي التكاليف التي لا تتغير بمجموعها بتغير حجم النشاط بل تظل ثابته بمجموعها رغم تغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم للنشاط الذي تعمل المنشأه ضمنه وفي الاجل القصير

.Horngern *et al*., (2014)

وهذا يعني انه لا يوجد محرك لهذه التكلفة بعكس التكلفة المتغيرة.

تتغيرتكلفة الوحدة الثابتة باتجاه عكسي مع التغير في حجم النشاط، فيتناقص نصيب الوحدة من التكلفة مع زيادة حجم النشاط والعكس صحيح وذلك ضمن المدى الملائم للنشاط و في الاجل القصير.

التكاليف شبه الثابتة او شبه المتغيرة: (جزء كبير ثابتة وجزء صغير متغير، جزء كبير متغير وجزء صغير ثابت)

تكاليف تتكون من شقين احدهما ثابت والاخر متغير بتغير حجم النشاط ،ويطلق على التكاليف التي يكون الجزء الاكبر فيها يميل للثبات، اسم التكاليف شبه ثابتة، اما التكاليف شبه المتغيرة فهي التكاليف التي يكون فيها الجزء الاكبر متغير بتغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس النسبه والباقي ثابت (الحدرب ووديان، 2010).

التكاليف شبه المتغيرة قد تتزايد بمعدل متناقص مع زيادة حجم النشاط وهذا النوع من التكاليف يعرف بتكلفة منحنى التعلم لان تكرار القيام بالاعمال المعقدة اكثر من مرة يؤدي الى اكتساب القائمين بالعمل لنوع من التعلم والذي بدوره يؤدي الى اداء العمل بدرجة اكثر كفاءة مما يؤدي الى تناقص تكاليف العماله. او انها تزداد بمعدل متزايد مع تزايد حجم النشاط مثل اسعار الوقود التي تزداد كلما زاد استهلاكه وذلك بهدف الترشيد في استخدام الوقود (عشماوي، 2011).

التكاليف شبه الثابتة تعرف بالتكاليف السلميه.

التكاليف المختلطة:

وهي التكاليف التي تحتوي على جزء ثابت وجزء متغير مثل مثل مرتب رجال التسويق اضافة الى العموله التي تددفع لهم.

5.5.2 عناصر التكاليف حسب توقيت تحميلها للايراد:

تكاليف الانتاج: "هي التكاليف التي ترتبط بتصنيع المنتج، وتدخل في تحديد تكلفته، وتقابل تكاليف الانتاج بالايراد، كتكلفة مبيعات عند بيع المنتجات "(ابو شنب، 2008، ص42).

وهي عناصر التكاليف الخاصة بالمنتج، وتتمثل في المواد الاوليه المباشرة، اجور العماله المباشرة، التكاليف الصناعيةغير المباشرة، اي تشمل جميع عناصر تصنيع المنتجات التي تتحملها المنشأه الصناعية في سبيل قيامها بالعمليه الصناعية وهي تكاليف تحمل على وحدات الانتاج النهائي. (كلبونه واخرون، 2011).

وتدخل هذه التكاليف في تكلفة المخزون السلعي، اي ضمن حسابات الميزانية العمومية على شكل مواد اوليه وبضاعة تحت التشغيل وبضاعة تامه الصنع، وعندما تباع البضاعة تامة الصنع تتحول هذه التكاليف الى مصاريف تدخل في قائمة الدخل (تكلفة البضاعة المباعة).

تكاليف الفترة:

تكاليف الفترة تتمثل في كل التكاليف التي لم تحسب في تكاليف الانتاج، وتقفل هذه التكاليف في قائمة الدخل، وتعتبر التكاليف التسويقيه والاداريه، وتكاليف الدعاية تكاليف فترة تحمل على السنة التي انفقت فيها. (ابو شنب، 2008)

سميت هذه التكاليف بتكاليف الفترة لانه يمكن بسهوله ربطها بالفترة الزمنيه التي حصلت بها ولا ترتبط بشكل مباشر بالانتاج (مثل ايجار معارض بيع المنتجات (تكلفة تسويق)).

6.5.2 عناصر التكاليف حسب وقت حسابها:

التكاليف التاريخية:

هي القيمة النقدية للبضائع او الخدمات المدفوعة مقابل الحصول على منافع اقتصادية، وهي التكلفة التي تحدث بعد حدوث الواقعة او العمليه المتعلقة بنشاط المنشأه، اي انها التكاليف التي تم تكبدها ودفعها ولا يمكن تجنبها او تفاديها. وهي التكاليف التي تم انفاقها فعلا على الانتاج والتي يتم تحديدها بعد وقوعها فعلا (جودة، 2010).

التكلفة المستقبلية:

هي تكاليف يتم تحديدها قبل حدوث الوقائع او الاحداث الفعليه، بمعنى انها تمثل ما يتوقع ان يحدث مستقبلا، ولذلك فهي تعبر عن توقعات وليست حقائق واقعية، لكنها مهمة لادارة المنشأه باعتبارها وسيله لتحقيق الرقابة (كلبونه واخرون، 2011).

7.5.2 التكاليف حسب قابليتها للتحكم والرقابة:

تكاليف خاضعة للتحكم:

هي التكاليف التي تخضع لسلطة مستوى اداري معين او مركز مسئوليه، بحيث يمكن التحكم فيها.

تكاليف غير خاضعة للتحكم:

عناصر النشاط التي تحدث واثناء حدوثها لا يستطيع المسئول عن المستوى الاداري التحكم فيها او رقابتها بمعرفته، باعتبار انها تخرج عن نطاق مسئوليته المحددة له.

8.5.2 التكاليف لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات:

ويشمل التكاليف التالية:

التكلفة النقدية:

هي التكاليف التي تنفق نقدا، سواء تم انفاقها في الماضي او سوف يتم انفاقها في الفترة الحالية مثل الرواتب والاجور.

التكلفة الغارقة:

هي التكاليف التي تم تكبدها بالماضي ولا يمكننا استردادها (Horngern *et al.*, (2014.

مثل: تكلفة إيجار المصنع المدفوع تعتبر من التكاليف الغارقة، وهي في الغالب تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار.

التكلفة التفاضلية:

هي التكاليف المتوقعة مستقبلا وتتميز بكونها مستقبلية وتفاضليه لاختلافها من بديل لاخر ، وهي الفرق بين مجموع تكاليف بديلين عند اختيار احدهما دون الاخر، وهي التغير في اجمالي التكاليف (زيادة او نقصان)والتي تصحب التغير في حجم النشاط او الانتقال من بديل الى اخر، اي ان التكلفة التفاضلية تمثل التغير الذي يحدث في التكلفة بين مستويين من النشاط او لفترة زمنية معينة (عدس وخلف ،2007).

تكلفة الفرصة البديلة:

هي منفعة تتعلق بالمستقبل كان يمكن الحصول عليها من البديل الذي تم التخلي عنه وهكذا تم النظر اليها على انها تكلفة الفرصة البديلة عند اتخاذ القرار بالبديل الاخر ولهذا تؤثر بعملية اتخاذ القرار ولا تظهر بالسجلات المحاسبية إنما تكون ضمن تقارير ودراسات المحاسب الإداري حيث تؤخذ

بعين الاعتبار عند التخطيط واتخاذ القرارات على اعتبار أنها تكلفة الفرصة الضائعة. Horngern. et al., (2014).

التكاليف التي يمكن تجنبها:

هي نوع من التكاليف التفاضلية التي يمكن تجنب دفعها عند اتخاذ قرار معين، اي هي التكاليف التي تصبح قيمتها صفر عند اتخاذ قرار بإلغاء الموضوع الذي تتعلق به، مثل الغاء انتاج سلعة معينة، فانه يترتب على ذلك تجنب إنفاق بعض التكاليف او النفقات .

التكاليف التي لا يمكن تجنبها:

هي التكاليف التي تنفق سواء تم اتخاذ قرار معين او لم يتم يتخذ، مثل الاستغناء عن أحد اقسام الانتاج فان هذا لا يترتب عليه تجنب إنفاق بعض التكاليف مثل راتب المدير العام والاداريين ومدير الانتاج واستهلاك المباني وغيرها.

6.2 الافصاح :

لقد أدى التطور في الأنشطة الاقتصادية إلى نمو متزايد في حجم المشروعات وأصبحت ذات علاقات متشابكة مما زاد من الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي لكل الأطراف المتعددة ومع تعدد تلك الاحتياجات من المعلومات المحاسبية فقد أصبح الإفصاح المحاسبي من أهم المبادئ التي يتبعها المحاسبون عند إعدادهم التقارير والقوائم المالية حيث لا بد أن تقابل المحاسبة كافة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.
والمتتبع للمعرفة المحاسبية المعاصرة يجد اهتمامها من خلال الدراسات والأبحاث المختلفة للعديد من الباحثين الأكاديميين على المستويين المحلي والدولي بالإفصاح المحاسبي حيث بذلت الجهود من قبل العديد من المنظمات الدولية مثل السوق الأوربية المشتركة والمنظمة الاقتصادية للتعاون والتنمية واتحاد المحاسبين الدولي ولجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية (الجعبري، 2009)
لذا يجب على المحاسب الافصاح عن المعلومات الهامة والتي يترتب على عدم الافصاح عنها تغير واختلاف جوهري في اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية (حماد، 2002).

1.6.2 مفهوم الافصاح:

"يعرف الافصاح انه عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين، وغيرهم من المستفيدين، بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق ارباح في المستقبل وقدرته على سداد التزاماته، وان كميه المعلومات التي يجب الافصاح عنها لا تتوقف على مبدأ خبرة القارئ ولكن على المعايير

المرغوبة للإفصاح، وهي الافصاح الكامل، الافصاح الكافي، والافصاح العادي " (السالم، 2008، ص97).

"كما يعني الافصاح اتباع سياسه الوضوح الكامل واظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الاطراف المهتمة بالمشروع ، ويعد الافصاح الكافي من اهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية ، وهذا يعني ان تشتمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الاضافية المرفقة بها ، كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل الاطراف المهتمة بالمشروع" (حماد ،2002،ص 53).

ويعرف الإفصاح المحاسبي بأنه تقديم البيانات و المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها بصورة كاملة و صحيحة و ملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات كما يمكن تعريفه بأنه نشر البيانات أو المعلومات المحاسبية الضرورية بشرط أن تكون هذه المعلومات غير مضللة ولا تؤثر على كفاءة المعلومات الواردة في التقارير المالية.

2.6.2 انواع الافصاح:

يمكن تصنيف الإفصاح من حيث الأهداف إلى ما يلي :(الجعبري، 2009)

1- الإفصاح الكامل.
"ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ وأهمية هذا النوع من الإفصاح يؤثر على أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية والتي لها تأثير على مستخدميها" (الجعبري، 2009، ص 12).
" ويعرف على انه مدى شموليه التقارير المالية واهمية تغطيتها لا يه معلومة ذات إثر محسوس على القارئ، لكن مفهوم الكمال غير ممكن حاليا " (لابقة، 2007، ص 56).

2- الإفصاح العادل.
ويهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى .

3- الإفصاح الكافي.
"يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى

كونـه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار فضلا عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد".

4- الإفصاح الملائم.
"هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية".

5- الإفصاح الوقائي.
"يعني ان التقارير المالية يجب ان يتم الافصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضلله لأصحاب الشأن، ويهدف الافصاح الوقائي الى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محددة على استخدام المعلومات المحاسبية" (لابقه، 2007، ص56).

6- الإفصاح التثقيفي.
لقد اظهر هذه النوع من الإفصاح إثر تزايد أهمية الملائمة حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كالا فصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والإفصاح عن بسياسة الدارة المتبعة الخاصة بتوزيع الأرباح والهياكل التمويلية للمؤسسة.

وكما جاء في (لابقة، 2007) فانه من التعاريف السابقة لأنواع الافصاح المختلفة يمكن ان نربط ما بين الافصاح الكامل والوقائي اذ ينسجمان في طبيعة المعلومات المفصح عنها بحيث تكون غير مضلله للمستثمر الخارجي، وبالنسبة للإفصاح الكامل فان كميه المعلومات الواجب الافصاح عنها تختلف من شخص لآخر تبعا لثقافته وخبرته، كما ان الافصاح التثقيفي يسعى للحد من اللجوء الى طرق غير مشروعة للحصول على معلومات والتي يترتب عليها مكاسب تكون على حساب أطراف اخرى.

3.6.2 العوامل التي تؤثر في الافصاح:

يمكن تلخيص العوامل المأثرة في الافصاح المحاسبي لدى الشركات بما يلي:

عوامل تتعلق بالمعلومات:

تتأثر درجة الافصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الافصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها واهما ان تكون ملائمة للقرارات التي سيقوم بأخذها اغلب المستفيدين منها وان يكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة بها، بالإضافة الى قابليتها للتحقق والمقارنة لان المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست الا اداه مثل ايه اداه تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها (تركي،1993، ص28).

عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية:

ومن هذه العوامل:

أـحجم المشروع (حجم الاصول):

قد تبين جود علاقة موجبه بين حجم اصول المشروع ودرجة الافصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية وقد يرجع ذلك الى ان تكلفة المعلومات (المفصح عنها) تكون غير ملموسة في المشروعات كبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمشروعات صغيرة الحجم.

بـعدد المساهمين: تبين ايضا وجود علاقة موجبة بين عدد المساهمين والمعلومات التي يجب الافصاح عنها بحيث انه كلما زاد عدد المساهمين زادت الحاجة الى الافصاح عن المزيد من المعلومات في التقارير المالية وغيرها.

جـتسجيل الشركة بسوق الاوراق المالية:

لهذا العامل إثر مباشر في زيادة درجة الافصاح حيث تقوم الشركات المسجلة بسوق الاوراق المالية والتي يتم التعامل في الاسهم والسندات الي تصدرها بملء عدد من النماذج والايضاحات عن اهداف الشركة ونشاطها، ونتائج اعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة درجة الافصاح في التقارير المالية تحسينها.

دـالمراجع الخارجي:

يؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الافصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة او قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي اليها.

4.6.2 متطلبات الافصاح:

1ـ الاطراف والصفقات الهامة:

يجب ان تشتمل ملاحظات القوائم المالية على وصف للصفقات الهامة التي ابرمت بين المنشأة وأطراف اخرى(حماد، 2002).

2ـ الاحداث اللاحقة:

تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، لكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة والمالية، وغالبا تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور، وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية واصدار تلك القوائم بالفترة اللاحقة. واثناء هذه الفترة قد تحدث بعض الاحداث الهامة او تتاح

معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم اعدادها، فان لم تكن منعكسة في القوائم المالية فان الامر يتطلب تعديل تلك القوائم او عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

3- الشكوك حول استمرار الشركة:

يتم اعداد القوائم المالية على اساس افتراض استمرار الشركة وفي ظل غياب اي معلومات وتوقعات بفشل المشروع او عدم استمراريته فانه يفترض ان الشركة مستمره الى الابد، وفي الحالات التي يتوافر لدى معدي القوائم المالية ان افتراض استمرار الشركة غير قائم، وان هناك شكوك حول استمراريه الشركة، عند اذن يجب الافصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم الماليه.

4- الالتزامات المحتملة:

"تمثل الالتزامات التي يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يخص حدوثها او مبالغها، وتوجد عاده نتيجة للقضايا المرفوعة ضد الشركة او المنازعات مع اطراق اخرى، والتي قد تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسويه النزاع، وفي الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزء رسمي من القوائم المالية، بينما يتم الافصاح عن الالتزامات المحتملة الاقل تأكيدا في ملاحظات القوائم المالية، والافصاح في هذه الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل الى درجة الموضوعية اللازمة لإدخالها ضمن القوائم المالية "(حماد، 2002، ص 55).

والجدول(2-2) التالي يبين طرق الافصاح ومتطلباتها واهمية كل طريقة: (تركي، 1993، ص31):

	طرق الافصاح	متطلبات الافصاح	الاهمية النسبية
1	القوائم المالية	وتشتمل على قوائم اساسية وهي: قائمة الدخل قائمة المركز المالي وكذلك قوائم اضافية وهي: قائمة التغير في المركز المالي قائمة الارباح الموزعة قائمة التدفق النقدي	تعتبر القوائم المالية الاساسية العمود الفقري للإفصاح ويراعى في اعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة وايضا ما يتعلق بالتبويب والتوحيد والارقام المقارنة عن سنتين ماليتين.
2	الملاحظات	تكون أسفل لقوائم المالية وتشتمل على:	هذه المذكرات تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية، وتشتمل على بيانات

		طرق تقويم المخزون طرق الاستهلاك المطبقة الالتزامات المحتملة احداث وقعت بعد اعداد الميزانية إثر التحولات للعملات الاجنبية التغير في السياسات المحاسبية تفصيل لحقوق الملكية	ماليه غير وارده بها.
3	تقرير مراجع الحسابات الداخلي	اهم ما يتضمنه: مدى تطبيق مبادئ المحاسبة مدى كفايه نظام الرقابة الداخلية احداث مهمة وقعت بعد اعداد القوائم المالية نتيجة الفحص المستندي والفني للعمليات المالية.	يزيد من ثقة المستفيدين في المعلومات الواردة بالقوائم المالية
4	الايضاحات	توضح ما يلي: ايه ضمانات على أحد الاصول سعر السوق وسعر الشراء للأوراق المالية	تحتوي على معلومات غير واردة بالقوائم المالية او الذكرات المكملة لها.
5	جداول احصائية	اهم هذه الجداول: الاستهلاك تحليل المصاريف الى ثابت ومتغير بيان المبيعات، تكلفة المبيعات	توضح للقارئ نتيجة نشاط المشروع بصورة مختصرة

6	تقرير الادارة	معلومات عن اهداف المشروع النشاط الحالي والمستقبلي له احداث غير ماليه تؤثر في المشروع في المستقل الطاقة الانتاجية مشكلات خاصة بالإنتاج والتوزيع.	يضمن كل المعلومات غير المالية التي قد تؤثر في المشروع مستقبلا وتفيد في التنبؤ.

5.6.2 القوائم المالية:

تعد القوائم الماليه مخرجات النظام المحاسبي وتشمل القوائم الماليه الاساسيه التاليه:

ـ قائمة الدخل:

هي تقرير بنتيجة العمليات التي قام بها المشروع خلال فترة معينة وتشمل على معلومات عن الايراد من المبيعات وايه ايرادات اخرى وكذلك تكلفة المبيعات وايه مصروفات اخرى رئيسيه وغير رئيسية واجمالي الربح والدخل من العمليات التي يقوم بها المشروع.

وقد اهتم المحللون بقائمة الدخل نظرا لأهميتها في بيان المقدرة الكسبية للمشروع ومدى استمراره في تحقيق هذه الارباح، كما اهتم بها المستثمرون لتحديد العائد من وراء استثماراتهم وكذلك الدائنون بالبنوك لتحديد مقدرة المشروع على سداد التزاماته القصيرة والطويلة الاجل (تركي، 1993، ص 6).

ـ قائمة المركز المالي:

وهي تقرير بممتلكات المشروع والتزاماته في لحظة معينة وتشتمل على معلومات عن الاصول المتداولة والثابتة وغيرها من الاصول بالإضافة الى معلومات عن الخصوم القصيرة والطويلة الاجل وحقوق الملاك المساهمين، ويحتاج القائم بالتحليل المالي الى المعلومات الت توفرها قائمة المركز المالي في التعرف الى درجة السيولة للمشروع ومدى الاعتماد على القروض كمصدر من مصادر التمويل بالإضافة الى دراسة العلاقة بين الاصول بعضها ببعض.

ـ قائمة التدفقات النقدية:

الهدف الرئيسي من هذه القائمة هو امداد المستفيدين منها بمعلومات عن التدفقات النقدية الواردة والصادرة عن فترة معينة، كما تم تحديد هدف فرعي لها في توفير معلومات معدة طبقا للأساس

النقدي عن النشاط التشغيلي، والنشاط الاستثماري، والنشاط التمولي، للمشروع عن فترة معينة وذلك لخدمة المستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين

- قائمة الارباح المحتجزة:

توضح هذه القائمة الارباح التي تمت خلال السنة المالية والتغيرات التي حدثت عليها بالإضافة الى بيان الربح من سنوات سابقة والتوزيعات والتحويلات التي تمت عن فترة معينة. ويهتم المحلل المالي بهذه القائمة في بيان حركة الارباح ونموها وتطورها خلال عدد من السنوات والتوزيعات التي تمت من الارباح في شكل احتياطيات او توزيعات للمساهمين.

6.6.2 الخصائص النوعية للقوائم المالية:

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين والخصائص النوعية للقوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة الماليه (FASB)هي:

1- القابليه للفهم:

قابليه الفهم للمعلومات الظاهرة في القوائم المالية تعني ان يكون المستخدم قابل لفهم هذه المعلومات بطريقة مباشرة، وان تكون مبسطة وواضحة ومفهومة للقارء العادي.

2- الملائمة:

اي ان تكون المعلومات ملائمة لجميع المستفيدين الذين يقومون باتخاذ القرارات الاقتصادية، وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على قرارات المستخدمين بمساعدتهم في تقييم الاحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية او عندما تؤكد او تصحح الاحداث الماضية.

3- التحقق:

اي ان النتائج التي يصل اليها أحد المحاسبين يمكن ان يصل اليها محاسب اخر إذا استخدم المقاييس نفسها.

4- قابليه المقارنة:

اي ان اعداد التقارير المالية يجب ان تعد بطريقة تسمح بمقارنة المعلومات الواردة بها بالسنوات السابقة.

5- الجوهر فوق الشكل:

لكي تعكس المعلومات العمليات والاحداث المحاسبية بصدق فمن الضروري ان تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت وفقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس مجرد الشكل القانوني.

6- الحياد يجب ان تكون المعلومات خاويه من التحيز لطرف ما او جهة ما.

7.6.2 أهداف التقارير المالية:

- الهدف الرئيسي للتقارير المالية هو ان تظهر القوائم المالية نتيجة نشاط المشروع والمركز المالي والتغيرات في المركز المالي بكل عدالة ووضوح في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة.

- امداد المستفيدين بمعلومات موثوق بها عن المصادر الاقتصادية للمشروع واي التزامات تفيد في الحكم عليه من وجهة نظر المستثمر.

- توفير معلوما ت عن نتيجة النشاط للمشروع من ربح او خسارة تهم المستثمر عند حساب العائد على السهم وتهم الدولة لغرض فرض الضرائب والدائنين لبيان مدى قدرة المشروع على سداد التزاماته ومعلومات تفيد ادارة المشروع في الرقابة والتخطيط وتقيم الاداء.

- توضيح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل اصول مختلفة وتوفير اي معلومات تفيد في تقيم الاداء والتنبؤ بالأرباح في المستقبل.

8.6.2 مستخدمو التقارير المالية:

حسب مجلس معايير المحاسبة الدوليه (IASB) ونقلا عن (الجعبري، 2009، ص 13):

أ- المستثمرون: يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات ويحتاج المساهمين أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشاة على إجراء توزيعات أرباح.

ب- العاملون: يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المنشآت التي يعملون بها كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة منشأتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظف.

ج- المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.

د- الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين: يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها وعلى عكس المقرضون فان الدائنون التجاريون يركزون اهتمامهم على المنشأة في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المنشاة في الأجل الطويل كعميل رئيسي.

هـ- العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المنشأة في الأجل الطويل.

و- الجهات الحكومية: تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المنشآت المختلفة وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.

ز- الجمهور العام: تؤثر المنشآت على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المنشآت مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المنشاة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.

الفصل الثالث
منهجيه الدراسة

1.3 مقدمة
2.3 اسلوب الدراسة
3.3 مجتمع وعينة الدراسة
4.3 مصادر جمع البيانات
5.3 متغيرات الدراسة
6.3 نموذج الدراسة
7.3 محددات الدراسة
8.3 الاساليب الاحصائية المستخدمة في التحليل

1.3 مقدمة:

يتناول هذا الفصل اسلوب الدراسة،كما يتناول مجتمع الدراسة المكون من الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان وعينه الدراسة المتمثله بالشركات الصناعية المفصحة عن بياناتها لمده 3سنوات اي للفترة الزمنية (2010-2012) وعددها 48 شركة من اصل 75، كما تم توضيح المصادر التي استخدمت لجمع البيانات من مصادر ثانوية وغيرها ، وايضا تم عرض متغيرات الدراسة والنموذج الذي قامت عليه هذه الدراسه،واهم المحددات والمعوقات التي واجهت الدراسه، والاساليب الاحصائيه المستخدمة في التحليل الاحصائي.

2.3 اسلوب الدراسة:

تم تحري المعلومات والحقائق الخاصة بهذه الدراسه، ولتحقيق هذا الغرض تم الاعتماد بشكل اساسي على البحوث والدراسات العلمية عبر مكتبة جامعة اليرموك وشبكة الانترنت، وتحليل نتائجها، ومن ثم اقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في اعطاء مرجعية مفيدة للشركات الاردنية التي تحث على ضرورة الافصاح المحاسبي عن تكاليف الانتاج الصناعية.

3.3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتع الدراسة من شركات القطاع الصناعي في المملكة الاردنية الهاشمية.

اما عينة الدراسة فتتمثل بالشركات الصناعية والتي يتوفر عنها بيانات ماليه للاعوام (2010-2012)وقد بلغ عددها 48 شركة.

4.3 مصادر جمع المعلومات:

تم الاعتماد على المصادر التالية للحصول على المعلومات الخاصة بالبحث:

1. مصادر ثانوية تتمثل في البيانات المنشورة والمفصح عنها في التقارير المالية للشركات، للفترة المالية(2010-2012).
2. المراجع العلمية والدراسات السابقة والمواقع المتوفرة عبر شبكة الانترنت والكتب الموجودة في مكتبة جامعة اليرموك والتي تبحث في مواضيع التكاليف والافصاح عنها.

5.3 متغيرات الدراسة:

المتغير التابع:

المتغير التابع في هذه الدراسة هو افصاح الشركات عن عناصر التكاليف الصناعية المختلفة في القوائم المالية.

المتغيرات المستقلة:

سيتم قياس إثر خصائص الشركات التالية على مدى الافصاح عن عناصر تكاليف الانتاج باعتبارها **المتغيرات المستقلة لهذه الدراسة** :

1. **حجم الشركة:** ويقاس بمجموع الاصول في الشركة.
2. **تعدد انواع المنتجات المختلفة التي تنتجها الشركة:** يقاس بعدد الانواع المختلفة من المنتجات التي تنتجها الشركة.
3. **رأي المدقق:** تعطى الشركة القيمة (1) إذا كان التقرير نظيف والقيمة (0) إذا كان غير ذلك.
4. **نسبة الاعضاء المستقلين:** تقاس بنسبة عدد الاعضاء المستقلين بمجلس الادارة الى اجمالي عدد الاعضاء بالمجلس.
5. **نسبة البضاعة الى مجموع الاصول:** يقاس بإجمالي البضاعة مقسوما على مجموع الاصول.

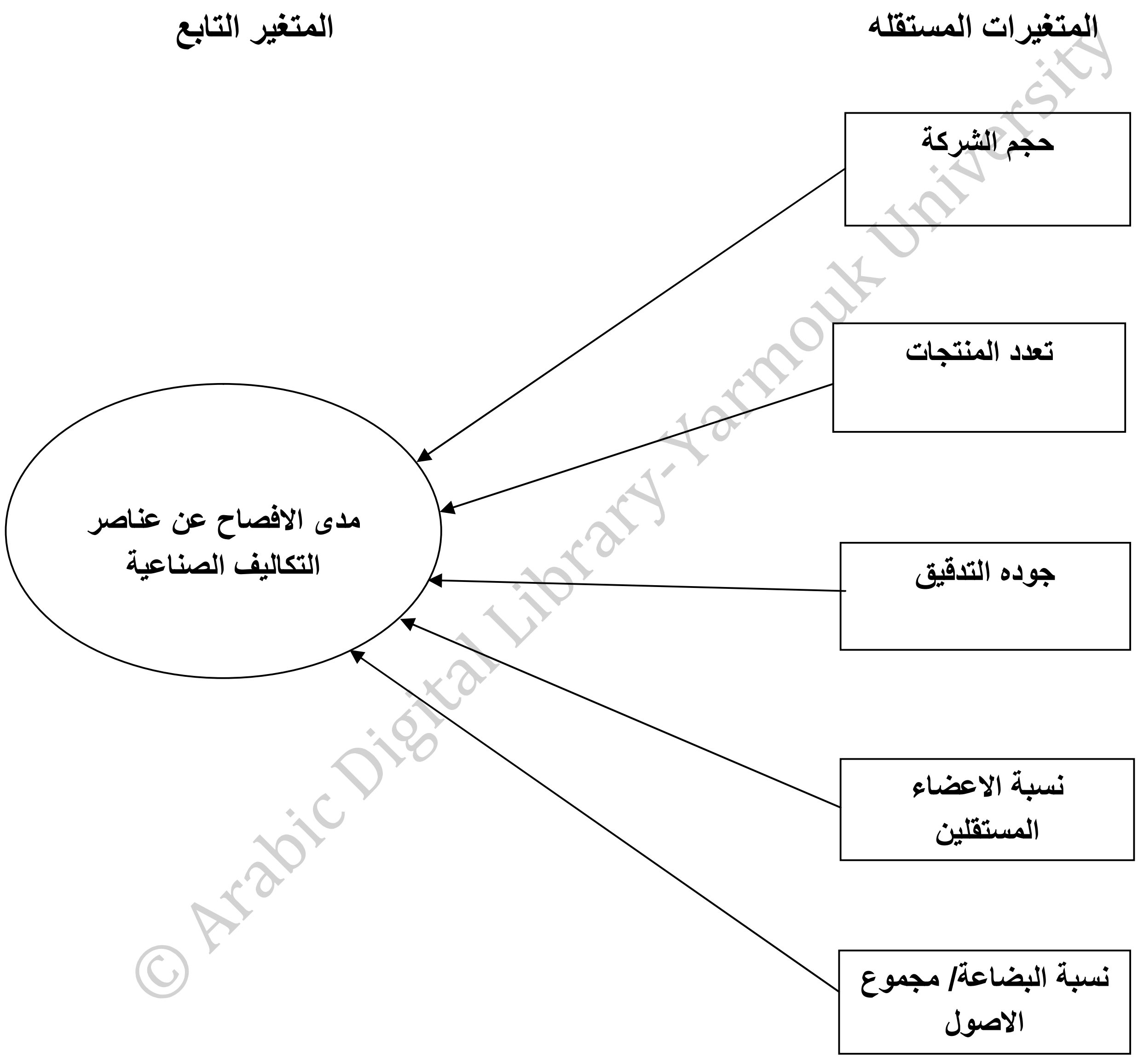
6.3 نموذج الدراسة :

لاختبار العلاقة بين المتغير التابع " الافصاح عن التكاليف الصناعية" وبين المتغيرات المستقلة "خصائص الشركات " فقد تم الاعتماد على نموذج الانحدار المتعدد ممثلا بالمعادله التالية :
حيث :

$$\textbf{MCD}= \beta_0+\beta_1 FS+ \beta_2 AO+ \beta_3 NOP+ \beta_4 ITA + \beta_5 BIND + e_i$$

MCD	.(Manufacturing cost disclosuer) (مدى الافصاح عن التكاليف الصناعيه) .
β_i	معامل الانحدار. ($i=0, 1, 2, ..., 5$)
FS	(حجم الشركة) .
AO	(جودة التدقيق).
NOP	(عدد انواع المنتجات في الشركة).
ITA	(نسبة البضاعة الى مجموع الاصول).
BIND	(استقلاليه المجلس)
e_i	(خطأ التقدير العشوائي)

نموذج الدراسه



7.3 محددات الدراسة :

هناك محددان رئيسيان للدراسة :

1- اقتصار هذه الدراسة على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، حيث تم استخدام التقارير الماليه لهذه الشركات للفترة الماليه (2010-2012) اي لثلاث سنوات، وبالتالي لايمكن تعميم نتائج هذه الدراسة على جميع السنوات والقطاعات.
2- ندرة الموارد التي تتحدث عن نفس موضوع هذه الدراسة سواء باللغة العربيه او الانجليزية، وان توفر موارد فانها تتكلم عن التكاليف بشكل عام وعن محاسبة التكاليف ككل، لكن لا يوجد اي دراسات او مراجع تتحدث عن التكاليف الصناعية والافصاح عنها.

8.3 الاساليب الاحصائية المستخدمة في التحليل:

لغرض تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة واختبار الفرضيات تم تطوير مؤشر للافصاح يحتوي على كل بنود التكاليف الصناعية في جميع الشركات، وتم اعطاء الرمز واحد (1) لكل بند تم الافصاح عنه، والرمز (0) للبنود التي لم يفصح عنها في كل شركة من الشركات الصناعية الاردنيه ولكل سنة من سنوات الدراسه اي للسنوات 2010، 2011، 2012، ثم تم الاستفادة من الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام مؤشر الافصاح، **وفيما يلي اهم الاساليب التي تم استخدامها في التحليل:**

1- الاحصاء الوصفي :

عبارة من مجموعة الأساليب الإحصائية التي تعنى بجمع البيانات وتنظيمها وتصنيفها وتلخيصها وعرضها بطريقة واضحة في صورة جداول أو أشكال بيانية وحساب المقاييس الإحصائية المختلفة لوصف متغير ما (أو أكثر من متغير) في مجتمع ما أو عينه منه، وهنا تم استخدام :

a) الوسط الحسابي
b) الانحراف المعياري
c) اعلى قيمة وادنى قيمة.
d) والنسب المئويه لوصف المتغيرات.

2- تحليل الانحدار المتعدد :

أسلوب إحصائي يستخدم لتحديد العوامل التي تؤثر في متغير ما حيث يكون لدينا مجموعة من العوامل التي نود معرفة فيما اذا كانت تؤثر على متغير الدراسة التابع ام لا، لذا نستخدم هذا التحليل لاستخلاص تلك العوامل التي لها اثر او تربطها علاقة حقيقيه بالمتغيرالتابع واستبعاد الباقيين، وبالتالي قامت الباحثة باستخدام هذا التحليل للكشف عن اثر كل من حجم الشركة، تعدد انواع المنتجات التي تنتجها الشركه، نسبه البضاعة الى مجموع الاصول، رأي المدقق، ونسبه الاعضاء

المستقلين في مجلس ادارة الشركه على مدى الافصاح عن تكاليف الانتاج في الشركات الصناعية الاردنيه للفترة الماليه (2010-2012) .

3- اختبار العلاقات الاحصائيه الخطية المتداخله

للكشف عما اذا كان هناك متغيرين من المتغيرات المستقله بينها علاقة او ارتباط واضح،اي للكشف عن وجود مشكله الارتباط المتعدد بين متغيرات الدراسة.

الفصل الرابع
تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1.4 مقدمة

2.4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

3.4 التحليل الوصفي للافصاح عن عناصر التكاليف الصناعية

4.4 تحليل الانحدار المتعدد، واختبار الفرضيات

5.4 اختبار العلاقات الاحصائيه الخطية المتداخله

1.4 مقدمة :

يهدف هذا الفصل الى تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات واستعراض نتائجها، ولتحقيق هذا الغرض تم استخدام التحليل الوصفي للمتغيرات كما تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد، كما تم التحقق من عدم وجود مشكله التعدد الخطي او الا تباطات التبادلية بين متغيرات الدراسة.

2.4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة :

1- الجدول رقم (4-3) يبين الوصف الاحصائي لمتغيرات عينة الدراسة، وذلك باستخدام اساليب التحليل الوصفي المتمثلة بالوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واعلى قيمة، وادنى قيمة للمتغيرات.

جدول (4-3) الاحصاء الوصفي

	المشاهدات	ادنى قيمة	اعلى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
نسبة الافصاح	144	.10	.89	.5273	.19161
حجم الشركة	143	552375	1534883696	66890227.66	194249274.601
عدد المنتجات	144	1	15	4.42	3.365
استقلاليه مجلس الادارة	144	.50	1.00	.8849	.11356
نسبة البضاعة/مجموع الاصول	144	.00	.53	.2010	.13200
Valid N (listwise)	143				

- يلاحظ من الجدول (4-3) بأن نسبة الافصاح تراوحت مابين 10% كحد ادنى و89% كحد اعلى، بينما الوسط الحسابي 52%، والنحراف المعياري يقدر ب 19%.

- الحد الادنى لحجم الشركات والذي تم قياسه بمجموع الاصول يساوي 552375 ، اما الحد الاعلى فقد ساوى 1534883696،والوسط الحسابي 66890227.66،اما الانحراف المعياري فكان 194249274.601

- اما المنتجات فقد تراوحت ما بين منتج الى خمسة عشر منتج، وبوسط حسابي 4.42 وانحراف معياري 3.365

- استقلاليه مجلس ادارة الشركات، 50% كانت ادنى نسبه، اما اعلى نسبة استقلاليه فقد كانت مساويه ل100%، وبوسط حسابي .88% ، وانحراف 11% تقريبا.

- وكانت اقل نسبة لمجموع الاصول الى البضاعة تساوي 0% اما اعلى نسبة فكانت 53%، وبوسط حسابي 20%، زانحراف معياري 13% تقريبا.

2- يبن الجدول (4-4) مؤشر لافصاح الشركات عن عناصر التكاليف الصناعية لفترة الدراسة (2010-2012).

الجدول (4-4): التكرارات والنسب المئوية لمؤشر الافصاح في عناصر تكاليف الإنتاج للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان في الفترة (2010- 2012م).

المتغير	الحالة	التكرار	النسبة المئوية
مواد أولية بداية الفترة	**لا تفصح**	10	6.9
	تفصح	134	93.0
	المجموع	**144**	**100.0**
مواد أولية مشتراة	**لا تفصح**	110	76.3
	تفصح	34	23.6
	المجموع	**144**	**100.0**

مواد أولية نهاية الفترة	لا تفصح	10	6.9
	تفصح	134	93.0
	المجموع	**144**	**100.0**
المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج	لا تفصح	27	18.7
	تفصح	117	81.25
	المجموع	**144**	**100.0**
أجور العمال	لا تفصح	41	28.4
	تفصح	103	71.5
	المجموع	**144**	**100.0**
تكاليف صناعية أخرى	لا تفصح	38	26.3
	تفصح	106	73.6
	المجموع	**144**	**100.0**
التكاليف الصناعية التي تم استخدامها خلال الفترة	لا تفصح	55	38.1
	تفصح	89	61.8
	المجموع	**144**	**100.0**
بضاعة تحت التشغيل أول الفترة	لا تفصح	66	45.8
	تفصح	78	54.1
	المجموع	**144**	**100.0**
بضاعة تحت التشغيل	لا تفصح	99	68.7

	تفصح	45	31.2
	المجموع	**144**	**100.0**
بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة	لا تفصح	66	45.8
	تفصح	78	54.1
	المجموع	**144**	**100.0**
تكلفة البضاعة المصنعة	لا تفصح	90	62.5
	تفصح	54	37.5
	المجموع	**144**	**100.0**
بضاعة جاهزة اول الفترة	لا تفصح	41	28.4
	تفصح	103	71.5
	المجموع	**144**	**100.0**
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	لا تفصح	89	61.8
	تفصح	55	38.1
	المجموع	**144**	**100.0**
بضاعة جاهزة نهاية الفترة	لا تفصح	38	26.3
	تفصح	106	73.6
	المجموع	**144**	**100.0**
تكلفة البضاعة المباعة	لا تفصح	9	6.2
	تفصح	135	93.7

	المجموع	**144**	**100.0**
بضاعة بالطريق	لا تفصح	104	72.2
	تفصح	40	27.7
	المجموع	**144**	**100.0**
بضاعة برسم الأمانة	لا تفصح	139	96.5
	تفصح	5	3.4
	المجموع	**144**	**100.0**
بضاعة مشتراة	لا تفصح	122	84.7
	تفصح	22	15.2
	المجموع	**144**	**100.0**
بضاعة تالفة	لا تفصح	136	94.4
	تفصح	8	5.5
	المجموع	**144**	**100.0**

من الجدول (4-4) نلاحظ":

- ان 93.0% من الشركات الصناعية الاردنية تفصح عن المواد الاوليه بداية الفترة، بينما 6.9% من الشركات فقط لا تفصح عنها ،اي ان معظم الشركات الصناعية الاردنية تفصح عن هذا البند.

- المواد الاوليه المشتراه بلغت نسبة الافصاح عنها 76.3% بينما 23.6% من الشركات الصناعية الاردنية لا تفصح عنها، وبالتالي معظم الشركات الصناعية الاردنية تفصح عن هذا البند.

- المواد الاوليه نهاية الفترة بلغت نسبة الافصاح عنها 93%، بينما هناك 6.9% من الشركات فقط لا تفصح عنها، وبالتالي معظم الشركات الصناعية تقوم بالافصاح عن هذا البند.

- المواد الاوليه المستخدمة في الانتاج بلغت نسبة الشركات التي تفصح عنها 81.2%، بينما 18.7% لا تقوم بالافصاح، اي ان معظم الشركات الصناعية الاردنية تقوم بالافصاح.

- اجور العمال، بلغت نسبة الافصاح عنها 71.5%، بينما 28.4% من الشركات لا تفصح عنها،اي ان معظم الشركات الصناعية الاردنية تقوم بالافصاح عن هذا البند.

- التكاليف الصناعية اخرى، بلغت نسبة الافصاح عنها 73.6% بينما بلغت نسبة عدم الافصاح 26.3% ، اي ان معظم الشركات الصناعية الاردنية تقوم بالافصاح عنها.

- التكاليف الصناعية التي تم استخدامها خلال الفترة بلغت نسبة الافصاح عنها 61.8%، بينما بلغت نسبة عدم الافصاح عنها 38.1%، اي ان معظم الشركات قامت بالافصاح عنها خلال فترة الدراسة (2010-2012).

- بضاعة تحت التشغيل اول الفترة،بلغت نسبة الافصاح عنها 54.1% بينما بلغت نسبة عدم الافصاح 45.8%، اي ان معظم الشركات تقوم بالافصاح عن هذا البند.

- بضاعة تحت التشغيل، تبين ان معظم الشركات الصناعية الاردنية لا تقوم بالافصاح عن هذا البند، حيث كانت نسبة الافصاح 31.2% بينما كانت نسبة عدم الافصاح 68.7%.

- بضاعة تحت التشغيل نهاية الفترة، بلغت نسبة الافصاح عنها 54.%، بينما بلغت نسبة عدم الافصاح 45.8%.

- تكلفة البضاعة المصنعه، بلغت نسبة الافصاح عن هذا البند 37.5 بينما بلغت نسبة عدم الافصاح عنه 62.5%، اي ان معظم الشركات لاتقوم بالافصاح عن هذا البند.

- البضاعة الجاهزة اول الفترة، بلغت نسبة الافصاح عنها 71.5% بينما بلغت نسبة عدم الافصاح 28.4% اي ان معظم الشركات تقوم بالافصاح عنها.

- تكلفة البضاعة المتاحه للبيع، بلغت نسبة الافصاح عنها 38.1% بينما بلغت نسبة عدم الافصاح 61.8% اي ان معظم الشركات لا تقوم بالافصاح عنها.

- بضاعة جاهزة نهاية الفترة، بلغت نسبة الافصاح عنها 73.6% بينما بلغت نسبة عدم الافصاح 26.3% اي ان معظم الشركات تقوم بالافصاح عنها.

-تكلفة البضاعة المباعة، بلغت نسبة الافصاح عنها 93.7% بينما بلغت نسبة عدم الافصاح 6.2% اي ان معظم الشركات تقوم بالافصاح عنها.

- بضاعة بالطريق، بلغت نسبة الافصاح عنها 27.7% بينما بلغت نسبة عدم الافصاح 72.2% اي ان معظم الشركات لا تقوم بالافصاح عنها.

- بضاعة برسم الامانة، بلغت نسبة الافصاح عنها 3.4% بينما بلغت نسبة عدم الافصاح 96.5% اي ان معظم الشركات لا تقوم بالافصاح عنها.

- البضاعة المشتراه، بلغت نسبة الافصاح عنها 15.2% بينما بلغت نسبة عدم الافصاح 84.7% اي ان معظم الشركات لا تقوم بالافصاح عنها.

-البضاعة التالفه، بلغت نسبة الافصاح عنها 5.5% بينما بلغت نسبة عدم الافصاح 94.4% اي ان معظم الشركات لا تقوم بالافصاح عنها.

3- الجدول (4-5) يبين التحليل الوصفي لمتغير رأي المدقق من حيث التكرارات والنسب المئويه.

جدول(4-5) رأي المدقق

	التكرار	النسبة المئويه	النسبه المئوية الصحيحة	النسبة المئوية التراكمية
الرأي المتحفظ	27	18.8	18.8	18.8
الرأي النظيف	117	81.2	81.2	100.0
المجموع	144	100.0	100.0	100.0

- يوضح الجدول (4-5) ان عدد الشركات التي حصلت على رأي متحفظ خلال فترة الدراسة(2010-2012) 27 شركة بنسبة مئويه18.8%، اما الشركات التي حصلت على تقرير نظيففكانت 117 شركه وبنسبه مئويه 81.2%.

3.4 التحليل الوصفي للافصاح عن عناصر التكاليف الصناعية، وتحليل بيانات الفرضية الاولى واختبارها:

الفرضية الاولى: الفرضية الأولى: لا تلتزم الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح عن عناصر تكاليف الإنتاج.

لاختبار الفرضية الأولى، وللكشف عن التزام الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح عن عناصر تكاليف الإنتاج، تم استخدام المتوسطات الحسابية لمستوى الافصاح عن عناصر تكاليف الإنتاج من قبل الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان في الفترة (2010-2012م) والجدول (4-6) يبين ذلك.

جدول (4-6)
المتوسطات الحسابية لمستوى الافصاح عن عناصر تكاليف الإنتاج من قبل الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان في الفترة (2010-2012م).

عناصر تكاليف الانتاج	المتوسط الحسابي للإفصاح	نسبة الافصاح
مواد أولية بداية الفترة	0.91	91

مواد أولية مشتراه	0.23	23
مواد أولية نهاية الفترة	0.91	91
المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج	0.80	80
أجور العمال	0.70	70
تكاليف صناعية غير مباشرة	0.72	72
التكاليف الصناعية التي تم استخدامها خلال الفترة	0.61	61
بضاعة تحت التشغيل أول الفترة	0.53	53
بضاعة تحت التشغيل	0.31	31
بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة	0.53	53
تكلفة البضاعة المصنعة	0.37	37
بضاعة جاهزة اول الفترة	0.70	70
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	0.37	37
بضاعة جاهزة نهاية الفترة	0.72	72
تكلفة البضاعة المباعة	0.92	92
بضاعة بالطريق	0.27	27
بضاعة برسم الأمانة	0.03	3
بضاعة مشتراة	0.15	15
بضاعة تالفة	0.05	5
المؤشر الكلي للافصاح	0.52	% 52

يظهر من الجدول السابق أن أبرز مؤشرات الافصاح كانت على عناصر الانتاج التالية: تكلفة البضاعة المباعة وبلغت (92%)، ومواد أولية بداية الفترة (91%)، مواد أولية نهاية الفترة (91%)، وأن أقل مؤشرات الافصاح كانت لعناصر الانتاج التالية: بضاعة برسم الأمانة وبلغت (3%)، وبضاعة تالفة (5%)، ومواد اولية مشتراه (23%).

أما نسبة الافصاح الكلية عن عناصر تكاليف الإنتاج من قبل الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان في الفترة (2010-2012م) بلغت (52%) ، اي ان الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان تفصح عن عناصر تكاليف الانتاج وبالتالي ترفض الفرضية العدميه الاولى، وتقبل الفرضيه البديله التي تنص على:

*** تلتزم الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح عن عناصر تكاليف الإنتاج.**

4.4 اختبار العلاقات الاحصائيه الخطية المتداخله :Multicollinearity

يبين جدول(4-7) كل من اختبار التباين المسموح(VIF) ومعامل تضخم التباين(Tolerance)

جدول(4-7) Collinearity Statistics

النموذج	اختبار التباين المسموح Tolerance	معامل تضخم التباين VIF
نسبة الافصاح		
حجم الشركة	.954	1.049
رأي المدقق	.986	1.014
عدد المنتجات	.873	1.146
استقلاليه مجلس الادارة	.948	1.055
نسبة البضاعة/مجموع الاصول	.870	1.150

من الجدول السابق نجد ان اختبار التباين المسموح لجميع العناصر اكبر من 05. حيث بلغت نسبته لحجم الشركة 954.، ولمتغير رأي المدقق 986.، ولعدد المنتجات 873.، بينما بلغت نسبه هذا الاختبار لكل من متغيري استقلاليه مجلس الادارة ونسبه البضاعة/مجموع الاصول، 948. و870. على التوالي، بينما معامل ارتباط التضخم لم يتجاوز العشرة لكل المتغيرات ،حيث بلغ لحجم الشركة 1.049، ورأي المدقق1.014، وعدد المنتجات 1.146، وللاستقلاليه 1.055، واخيرا لنسبة البضاعة/مجموع الاصول 1.150، وبالتالي فان هذا يدل على عدم وجود مشكله التعدد الخطي بين النتغيرات، اي لا يوجد ارتباط قوي بين اي متغير واخر يستوجب استبعاد احد هذه المتغيرات.

5.4 تحليل الانحدار المتعدد، واختبار الفرضيات :

ودلالتها الاحصائية لكل متغير مستقل، tسيتم الاعتماد على الجدول (4-8) الذي يبين قيم

لتحليل بيانات الفرضيات المتبقية واختبارها ،واما قبول هذه الفرضيات او رفضها بناءاعلى بيانات الجدول، كما يلخص نموذج هذه الدراسة من حيث دلالته احصائياً، و يبين مدى الارتباط الكلي بين متغيرات الدراسة والمتغير التابع،ومدى تفسير هذه المتغيرات لنموذج الدراسة

جدول(4-8) تحليل نتائج الانحدار المتعدد

النموذج	t	الدلاله tالاحصائية
نسبة الافصاح	4.730	.000
حجم الشركة	-1.681-	.095
عدد المنتجات	-1.002-	.318
نسبة البضاعة/مجموع الاصول	1.970	.051
رأي المدقق	-2.111-	.037
استقلاليه مجلس الادارة	-1.711-	.089

R	R2	Adjusted R Square	قيمةF	الدلاله Fالاحصائية
.281	**.079**	**.046**	**2.357**	**.044**

يبين الجدول السابق :

- ان قيمة R تساوي(.281) وهي تمثل الارتباط الكلي بين المتغيرات المستقله والمتغير التابع، كما يوضح قيمة R^2 المساوية (.08) تقريبا، اي ان المتغيرات المستقله تؤثر بشكل قوي على المتغير التابع، اي تفسر .08 من التغيرات التي تحصل في المتغير التابع، وبالتالي يعتبرهذا النموذج دال احصائيا عند هذه النسبة.

- بلغت قيمة F لنموذج الدراسة (2.357) وبدلاله احصائية مساويه ل (.04)اي اقل من .05، وبالتالي كلما زادت قيمة F فان النموذج يتحسن، وبما انا الدلاله الاحصائية لـF اقل من .05 فان النموذج مقبول احصائيا.

1.5.4 تحليل بيانات الفرضية الثانية واختبارها

الفرضية الثانية : لا يوجد علاقة ذات دلاله احصائية عند مستوى الدلاله $\alpha \geq .05$ بين حجم الشركة ومدى الافصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).

يظهر الجدول (4-8) عدم وجود اثر دال احصائيا بين حجم الشركة ومدى الافصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الاردنية خلال الفترة الزمنيه (2010-2012) حيث بلغت قيمة t

(-1.681) وبدلاله احصائية (.095)، وبالتالي هي قيمة منخفضه وغير داله احصائيا لكن لا بد من الاشارة الى انه هناك علاقة ذات دلاله احصائية بين الحجم والافصاح عند مستوى دلاله 10% وبذلك تقبل الفرضية الثانية.

2.5.4 تحليل بيانات الفرضية الثالثه واختبارها :

الفرضية الثالثة: لا يوجد علاقة ذات دلاله احصائية عند مستوى الدلاله $\alpha \geq .05$ بين تعدد انواع المنتجات التي تنتجها الشركة ومدى الافصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).

بالاعتماد على الجدول (4-8) يتضح عدم وجود اثر دال احصائيا بين تعدد انواع المنتجات ومدى الافصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الاردنية خلال الفترة الزمنيه (2010-2012) حيث بلغت قيمة t (-1.002) وبدلاله احصائية (.318)، وهي قيمة منخفضة وغير داله احصائيا وبالتالي تقبل الفرضية الثالثة.

3.5.4 تحليل بيانات الفرضية الرابعه واختبارها :

الفرضية الرابعة: لا يوجد علاقة ذات دلاله احصائية عند مستوى الدلاله α≥05. بين البضاعة/مجموع الاصول ومدى الافصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).

يظهر الجدول (4-8) وجود اثر دال احصائيا بين البضاعه/مجموع الاصول ومدى الافصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الاردنية خلال الفترة الزمنيه (2010-2012) حيث بلغت قيمة t (1.970)، وبدلاله احصائية (.051)، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديله التي تنص على :

*"يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α≤0.05) بين نسبة البضاعة إلى مجموع الأصول ومدى الإفصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012)".

4.5.4 تحليل بيانات الفرضية الخامسة واختبارها :

الفرضية الخامسة:لا يوجد علاقة ذات دلاله احصائية عند مستوى الدلاله α≥05. بين رأي المدقق ومدى الافصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).

من الجدول(4-8) نجد اثر دال احصائيا بين رأي المدقق ومدى الافصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الاردنية خلال الفترة الزمنيه (2010-2012) حيث بلغت قيمة t (2.111)، وبدلاله احصائية (.037)، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديله التي تنص على:

*"يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α≤0.05) بين رأي المدقق ومدى الإفصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012)".

5.5.4 تحليل بيانات الفرضية السادسة واختبارها:

الفرضية السادسة :لا يوجد علاقة ذات دلاله احصائية عند مستوى الدلاله $\alpha \geq 05$. ستقلالية مجلس الادارة ومدى الافصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).

يظهر الجدول السابق عدم وجود اثر دال احصائيا بين تعدد انواع المنتجات ومدى الافصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الاردنية خلال الفترة الزمنيه (2010-2012) حيث بلغت قيمة t (-1.711)، وبدلاله احصائية (.089) وهي قيمة منخفضة وغير داله احصائيا ،لكن لا بد من الاشارة الى انه هناك علاقة ذات دلاله احصائية بين الحجم والافصاح عند مستوى دلاله 10% ، وبالتالي تقبل الفرضية السادسة.

6.4 ملخص اختبار الفرضيات:

يظهر الجدول (4-9) ملخص اختبار الفرضيات حيث تم قبول الفرضيه الثانية، والثالثة، والسادسة، ورفض الفرضيات الاولى و الرابعة والخامسة .

جدول(4- 9) ملخص اختبار الفرضيات

المتغير	نتيجه اختبار الفرضية	نوع الاثر
حجم اشركة	قبول	سلبي غير دال احصائيا
تعدد المنتجات	قبول	سلبي غير دال احصائيا
البضاعه/مجموع الاصول	رفض	ايجابي دال احصائيا
رأي المدقق	رفض	سلبي دال احصائيا
نسبة الاعضاء المستقلين	قبول	سلبي غير دال احصائيا

الفصل الخامس

النتائج والاستنتاجات والتوصيات

1.5 مقدمة
2.5 النتائج
3.5 الاستنتاجات
4.5 التوصيات

5.1 مقدمة :

يتضمن هذا الفصل اهم النتائج التي توصلت لها الدراسة، كما يتضمن الاستنتاجات التي بنيت على النتائج وتوصيات الباحثة المبنية على كل من النتائج والاستنتاجات.

2.5 النتائج:

لقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- معظم الشركات الصناعية الأردنية تفصح عن عناصر تكاليف الإنتاج التالية وبصورة كبيرة (مواد أولية بداية الفترة، مواد أولية نهاية الفترة، المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج، أجور العمال، تكاليف صناعية غير مباشرة، التكاليف الصناعية التي تم استخدامها خلال الفترة، بضاعة جاهزة أول الفترة، بضاعة جاهزة نهاية الفترة، تكلفة البضاعة المباعة) في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).

- نسب افصاح الشركات الصناعية الأردنية عن عناصر تكاليف الإنتاج التالية قليله (مواد أولية مشتراه، بضاعة تحت التشغيل، تكلفة البضاعة المصنعة، تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، بضاعة بالطريق، بضاعة برسم الأمانة، بضاعة مشتراه، بضاعة تالفة، بضاعة تحت التشغيل اول الفترة،وبضاعة تحت التشغيل نهاية الفترة) في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).
- عدم وجود أثر دال إحصائياً لحجم الشركة على مدى الإفصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).
- عدم وجود أثر دال إحصائياً لتعدد أنواع المنتجات التي تنتجها الشركة على مدى الإفصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).
- وجود أثر دال إحصائياً لنسبة البضاعة إلى مجموع الأصول على مدى الإفصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).
- وجود أثر دال إحصائياً لجودة التدقيق على مدى الإفصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).
- عدم وجود أثر دال إحصائياً لنسبة الأعضاء المستقلين في الشركة على مدى الإفصاح عن عناصر التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة الزمنية (2010-2012).

3.5 الاستنتاجات :

بناءاً على النتائج السابقة يمكن استنتاج ما يلي:

- ظهرت نتائج تحليل البيانات ان هناك بعض انواع تكاليف لا تقوم الشركات الصناعية الاردنيه المدرجة في بورصة عمان بالافصاح عنها مثل البضاعة في الطريق والبضاعة برسم الامانة والبضاعة التالفة لكن قد يعود السبب في عدم الافصاح هو انه قد لا يوجد عند جميع الشركات مثل هذا النوع من التكاليف وليس لانها لاتقوم بالافصاح عنها.

- الشركات التي تعطى تقرير نظيف تفصح عن عناصر التكاليف لكن الشركات التي لا تعطى تقرير نظيف تكون نسبة افصاحها عن عناصر تكاليف الانتاج اعلى.

- افصاح الشركات عن عناصر التكاليف لا يتأثر بحجم الشركة ولا بتعدد منتجاتها ولا بعدد الاعضاء المستقلين فيها اذ لم تجد الدراسة اي علاقة ايجابية او سلبية تربط هذه العوامل بمدى الافصاح.

4.5 التوصيات:

بناءاً على نتائج واستنتاجات الدراسة توصي الباحثة بما يلي :

- ضرورة إفصاح الشركات الصناعية الأردنية عن جميع عناصر تكاليف إنتاجها.
- ضرورة الافصاح عن المخزون لدى الشركات وعمل اهتلاك وجرد دوري للأصول لما له إثر في الافصاح عن عناصر التكاليف المختلفة.
- ضرورة الالتزام بالتدقيق السنوي للشركات والافصاح عن نتيجة تقرير المدقق مهما كانت.
- ضرورة الالتزام بتعليمات وقواعد الافصاح.

المراجع:

المراجع العربية:

1- ابو شنب،شادي (2008م). دراسة وتقييم انظمه محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كليه التجارة، قسم المحاسبة التمويل، الجامعة الإسلامية، غزه، فلسطين.

2- البستاني، شذى (2005م). القياس والافصاح المحاسبي عن الكلف النوعية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتعبئة الغاز،رساله ماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونين.

3- تركي، محمود (1993م). تحليل التقارير المالية، مطابع جامعة الملك سعود ،الرياض.

4- الجعبري،مجدي (2009م). الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانيه على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية ، رساله دكتوراه، الاكادميه العربيه في الدنمارك .

5- جوده،عبد الحكيم (2010م). محاسبة التكاليف، دار تسنيم للنشر والتوزيع، عمان.

6- الحدرب، زهير. ووديان،لؤي (2010م). محاسبة التكاليف، دار البداية ناشرون وموزعون، ط1، عمان.

7- حماد ،طارق (2002م). التقارير الماليه (اسس الاعداد والعرض والتحليل)، الدار الجامعية، مكتبه جامعة اليرموك، الاسكندريه .

8- حماد ،طارق (2009م) . دليل استخدام معايير المحاسبة ، الدار الجامعية، الاسكندريه.

9- خلف ، لعيبي (2009م) . الافصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، رساله ماجستير، الاكاديميه العربيه في الدنمارك .

10- الخناق،نبيل .والربيعي، جبار. (2005م) ، " اهمية قياس تكاليف الجودة والافصاحعنها في القوائم المالية "، مجلة التقني ،عدد4 ،المجلد 18، ص1-14.

11- سالم،فضل (2008م). مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية واثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

12- السيد،رانيه.(1999م)، اهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية :دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمدينة جده، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، جده، المملكة العربية السعودية.

13- السيديه ،محمد (2011م) . محاسبة التكاليف (دراسة نظرية واجراءات تطبيقية)، دار زهران للنشر والتوزيع،الاردن.

14- الصوفي وزملاؤه. (2012م)، " أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارت الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،العدد29 ، ص209-242.

15- عدس،نائل.والخلف، نضال (2007م). محاسبة التكاليف مدخل حديث، جهينة للنشر والتوزيع، الاردن.

16- العشماوي ،محمد (2011م). محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث) ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، ط1 ، الاردن.

17- القطاطي ،منير (2007م). منافع الافصاح عن التكاليف البيئية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني. رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

18- كلبونه وزوملاؤه (2011م) . الاصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف (المدخل النظري والتطبيقي) ، دار وائل للنشر،عمان ،الاردن.

19- لابقة، رولا (200م). القياس والافصاح المحاسبي في القوائم الماليه للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار، رساله ماجستير، جامعة تشرين، كليه الاقتصاد، قسم المحاسبة، سوريا.

المواقع الالكترونيه :

1- موقع دليل المحاسب العربي (2014)

http://arabacc-dir.blogspot.com/2012/10/accounting-classification.html

2- موقع غرفه صناعة الاردن(2014)

http://www.jci.org.jo/ar/الصفحةالرئيسية.aspx

3- موقع وزارة الصناعة والتجارة(2014) .

http://www.mit.gov.jo/

4- ويكيبيديا (2014)

http://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%A7%D9%84%D8%B5%D9%81%D8%AD%D8%A9_%D8%A7%D9%84%D8%B1%D8%A6%D9%8A%D8%B3%D9%8A%D8%A9

المراجع الأجنبية:

1- Cook, Kirsten.Huston, G.Kinney, Michael. (2012), "Managing Earnings by Manipulating Inventory: The Effect of Cost Structure and Valuation Method", Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=997437

2-Horngern, Charles.Datar, Srikant. Foster, George. Rajan, Madhav.Ittner, Christopher. (2014),"Cost Accounting: Managerial Emphasis", Person Education International.

3- Lakamal, K. (2014), "Cost Analysis for Decision Making and Control: Marginal Costing Versus Absorption Costing ",Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2417024

4- Mak, vincen.(2008), "Disclosing inventory to miligate the impact of strategic waiting on profit", available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1157289

الملحق

يبين الجدول (1-1) الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان وعددها 75 شركة صناعية:

جدول (1-1): **الشركات الصناعية الاردنية**

الشركات الصناعية الاردنية	
1	**الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن ومنتجاتها**
2	**الألبان الأردنية**
3	**العامة للتعدين**
4	**العربية لصناعة الالمنيوم**
5	**الصناعية التجارية الزراعية**
6	**الوطنية لصناعة الصلب**
7	**دار الدواء للتنمية والإستثمار**
8	**مصانع الأجواخ الأردنية**
9	**مصانع الخزف الأردنية**
10	**مصانع الورق والكرتون الأردنية**
11	**مناجم الفوسفات الأردنية**
12	**الأردنية لصناعة الأنابيب**
13	**المركز العربي للصناعات الدوائية والكيماوية**
14	**الجنوب لصناعة الفلاتر**
15	**الصناعت الكيماوية الاردنية**
16	**العالمية للصناعات الكيماوية**
17	**الاستثمارات العامة**
18	**الصناعات والكبريت الاردنية**
19	**الاردنية للصناعات الخشبية (جوايكو)**
20	**الوطنية لصناعة الكوابل والاسلاك الكهربائية**
21	**مصانع الاسمنت الاردنية**
22	**البوتاس العربية**

23	القرية للصناعات الغذائية والزيوت النباتية
24	الاردنية لصناعة الصوف الصخري
25	العالمية الحديثة لصناعة الزيوت الحديثة
26	الوطنية لصناعة الكلورين
27	الموارد الصناعية الاردنية
28	الشرق الاوسط للكيبلات المتخصصة (مسك الاردن)
29	الصناعات الهندسية العربية
30	الزي لصناعة الالبسة الجاهزة
31	الوطنية للصناعات الهندسية المتعددة
32	الباطون الجاهز والتوريدات الانشائية
33	حديد الاردن
34	العربية للصناعات الكهربائية
35	الشرق الاوسط للصناعات الدوائية والكيماوية والمستلزمات الطبية
36	مصانع الاتحاد لانتاج التبغ والسجائر
37	رم علاء الدين للصناعات الهندسية
38	الدولية للصناعات الخزفية
39	اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي
40	الوطنية للدواجن
41	المتكامله للمشاريع المتعددة
42	الوطنية لصناعة الالمنيوم
43	المصانع العربية الدوليه للاغذية الاستثمار
44	دار الغذاء
45	مجمع الشرق الاوسط للصناعات الهندسية الالكترونية والثقيله
46	العربية لصناعة المواسير المعدنية
47	الاقبال للطباعة والتغليف
48	العامة للصناعات الهندسية
49	البترول الوطنية
50	امانه للاستثمارات الزراعية والصناعية
51	مغنيسيا الاردن
52	مصانع الزيوت النباتية الاردنية
53	الدوليه لصناعة السيليكا
54	الكندي للصناعات الدوائية

55	الترافرتين
56	الاردنية لانتاج لالدوية
57	الوطنية الاولى لصناعة وتكرير الزيوت النباتية
58	عافية العالمية(الاردن)
59	القدس للصناعت الخرسانية
60	العربية لصناعة المبيدات والادوية البيطرية
61	الحياه للصناعات الدوائية
62	العامة لصناعة وتسويق الخرسانة الخفيفة
63	اتحاد النساجون العرب
64	الالبسة الاردنية
65	اساس للصناعات الخرسانية
66	مصانع الكابلات المتحدة
67	الوطنية لانتاج النفط والطاقة الكهربتئية من الصخر الزيتي
68	الصناعات البتروكيماويه الوسيطة
69	فيلادلفيا لصناعة الادوية
70	المتحدة لصناعة الحديد والصلب
71	رخام الاردن
72	سنيورة للصناعات الغذائية
73	سبأ لسكب المعادن
74	اسمنت الشمالية
75	مصفاة البترول الارنية

Abstract

Jaradat, Nour kamel. "The Extent of Disclosure of Industrial Costs Elements in the Financial Reports: A Field Study on Jordanian Industrial Companies Listed on Amman Stock Exchange". Master Thesis, Yarmouk University 2014.

(Supervisor: prof. Mahmoud Hasan Qaqish)

This study aimed to find out the extent of disclosure Jordanian industrial companies listed on the Amman Stock Exchange for the various elements of industrial production costs also aimed to find out the relationship between the company's various characteristics and how to disclose the cost components. In order to achieve these goals, the researcher relied on published data and disclosed in the financial reports of industrial companies of Jordan, for the financial period (2010-2012) for 48 industrial company.

The study found that the Jordanian industrial companies disclose the following elements of the production costs (raw materials beginning of the period, raw materials end of the period, the raw materials used in production, workers' wages, anufacturing overhead costs, industrial costs that were used during the period, the first period Finished goods , Finished goods end of the period, the cost of goods sold), while not disclose for (raw materials purchased, work in process, cost of goods manufactured, cost of goods available for sale, goods in transit, Consignment goods, goods purchased, damaged good), also results showed that each of these factors, the proportion of the inventorys to total assets, audit quality effected the disclosure of cost elements, while not for the rest of factors impact on corporate disclosure for various industrial costs.

The researcher recommended the industrial companies to disclose its manufacturing costs also recommend the need to disclose the inventory in the Jordanian industrial companies

Key word: cost accounting, Industrial production costs, Disclosure, Industrial Companies Listed on Amman Stock Exchange.